

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ - TECHNIKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA MANAGEMENTU

Analýza nákladů a jejich optimalizace v podmínkách vybrané organizace
Cost Analysis and its Optimization in Terms of a Selected Organization

Student: Bc. Erika Šimanicová
Vedoucí diplomové práce: Ing. Viktorie Janečková, Ph.D.

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra managementu

Zadání diplomové práce

Student:

Bc. Erika Šimanicová

Studijní program:

N6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6208T037 Management

Téma:

Analýza nákladů a jejich optimalizace v podmínkách vybrané organizace
Cost Analysis and its Optimization in Terms of a Selected Organization

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Analýza nákladů a jejich optimalizace v odborné literatuře
3. Charakteristika vybrané organizace
4. Analýza nákladů v organizaci
5. Formulace doporučení pro optimalizaci nákladů organizace
6. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DOYLE, David P. *Strategické řízení nákladů*. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-189-7.

POLLAK, Harry. *Jak odstranit neopodstatněné náklady: hodnotová analýza v praxi*. Praha: Grada, 2005. ISBN 80-247-1047-1.

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Viktorie Janečková, Ph.D.**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 27.04.2012



Ing. Petra Horváthová, Ph.D.
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Čestné prehlásenie

„Miestoprísažne prehlasujem, že som celú diplomovú prácu vrátane príloh vypracovala sama, všetku použitú literatúru som citovala a uviedla som použité zdroje v zozname literatúry.“

V Ostrave dňa 10. 07. 2012

.....

Podpis

Pod'akovanie

Chcela by som sa pod'akovať za pripomienky a informácie vedúcej diplomovej práce Ing. Viktorii Janečkovej, PhD. Podniku OKRASA Čadca, v. d., za poskytnuté informácie o podniku, konkrétne pani Anne Ostružiarovej a Ing. Michaela Šimanicovej za cenné rady, ktoré mi pomohli pri spracovaní tejto diplomovej práce.

Obsah	
1 Úvod.....	3
2 Analýza nákladov a ich optimalizácia v odbornej literatúre.....	4
2.1 Všeobecný pojem nákladov	4
2.2 Členenie nákladov	5
2.2.1 Členenie nákladov podľa nákladových druhov	5
2.2.2 Členenie nákladov podľa účelu	7
2.2.3 Členenie nákladov podľa miesta vzniku a zodpovednosti za ich vznik	9
2.2.4 Členenie nákladov podľa kalkulačných položiek	10
2.2.5 Členenie nákladov podľa závislosti na objeme prevádzaných výkonov ..	12
2.3 Ako znížiť náklady.....	16
2.4 Predmet a účel finančnej analýzy.....	17
2.5 Techniky a metódy finančnej analýzy.....	18
2.5.1 Metóda absolútna.....	19
2.5.2 Horizontálna analýza	20
2.5.3 Vertikálna analýza	21
3 Charakteristika vybranej organizácie.....	23
3.1 História a vývoj výrobného družstva Okrasa Čadca v rokoch 1954-2004.....	23
3.2 Súčasnosť	25
3.3 Hlavné oblasti podnikania.....	27
3.4 Popis výrobných operácií.....	28
4 Analýza nákladov v organizácii.....	32
4.1 Horizontálna analýza pre roky 2007 a 2008	32
4.2 Horizontálna analýza pre roky 2009 a 2010	38
4.3 Vertikálna analýza pre roky 2007 - 2010	44
5 Formulácia odporúčaní pre optimalizáciu nákladov organizácie	48
5.1 Návrhy a odporúčania vyplývajúce z horizontálnej analýzy podniku	48
5.2 Návrhy a odporúčania vyplývajúce z vertikálnej analýzy	50
6 Záver	53
Zoznam použitej literatúry	54
Zoznam skratiek.....	57
Zoznam tabuliek	58
Zoznam obrázkov	59
Prohlásení o využití diplomové práce.....	60
Zoznam príloh.....	61

1 Úvod

V dnešnej dobe pri čoraz väčšej konkurencii, si podniky musia strážiť svoje hospodárenie, aby si udržali svoju pozíciu na trhu. Aby mohli prežiť a naďalej produkovať, musia vyrábať svoje produkty s čo najnižšími nákladmi. Bohužiaľ stále znižovanie a orezávanie nákladov ide na úkor kvality produkcie. Toto si však žiaden podnik nemôže dovoliť, pretože nemôže prísť o svojich zákazníkov a aj o svoje dobré meno.

Podnik OKRASA má viac ako 50 ročnú tradíciu vo svojom výrobnom odvetví. Vždy vyrábal kvalitné ručne opracované vianočné ozdoby. Kvalita a dlhoročná tradícia teda patrí medzi silné stránky podniku. S nárastom konkurencie na tuzemskom, ale aj na zahraničnom trhu sú nútení znižovať ceny výrobkov, aby ich mohli následne predáť. Znižovanie nákladov však nesie so sebou aj určité riziká straty zamestnancov. A znižovanie zamestnanosti nepatrí práve medzi najvhodnejšie riešenia znižovania nákladov.

Úlohou tejto diplomovej práce je objasniť aké náklady sa v podniku môžu vyskytovať. Aké existujú členenia nákladov podľa jednotlivých činností podniku. Ukázať, v akej oblasti má podnik najväčšie náklady a kde by bolo možné ich zredukovať na minimum.

Cieľom tejto práce je zistiť v akej podnikovej činnosti má podnik najväčšie náklady. Porovnať a analyzovať náklady podniku prostredníctvom finančných analýz. Zistiť a uvažovať o možných príčinách vzniku vysokých nákladov a následne odporučiť možné opatrenia, ktoré by zabránili alebo by obmedzili vzniku vysokých nákladov v podniku OKRASA.

2 Analýza nákladov a ich optimalizácia v odbornej literatúre

2.1 Všeobecný pojem nákladov

Pojem nákladov je vždy spojený s uskutočňovaním určitej účelovej činnosti, určitého vopred zameraného procesu, ktorého výsledkom je výrobok, práca alebo služba (*výkon*). Zhotovenie žiaduceho výrobku predpokladá pohotovosť potrebných vecných a osobných činiteľov výrobného procesu a ich účelné spojenie a kombináciu v príslušnom technologickom procese, kde sa uskutočňuje transformácia vynaložených výrobných činiteľov v určitý objem, sortiment a kvalitu konečných výkonov.¹

Je zrejmé, že obsah pojmu nákladov nepostihuje určitý moment uskutočňovania konečných finálnych výkonov, ale celý jeho proces, ktorého charakteristickými prvkami sú vynaložené výrobné činitele, vlastný technologický a transformačný proces a konečné, finálne výkony. Náklady sú vyslovene procesným pojmom. Skutočnosť, že náklady vystupujú ako procesný pojem, vyplýva z toho, že sa celý nákladový proces musí uskutočňovať v čase, v záväznosti jeho jednotlivých prvkov aj v časovej postupnosti uskutočňovania jednotlivých procesov, prechodov a operácií, zároveň sa proces nákladov uskutočňuje i v určitom vymedzenom priestore, v určitých lokalizovaných pracoviskách. Vznik nákladov je teda spojený s procesom, ktorý prebieha vo vymedzenom čase.²

Náklady predstavujú spotrebu živej a zhmotnenej práce vyjadrenú v peniazoch. Náklady z hľadiska podniku ako celku sa sledujú vo finančnom účtovníctve. Pod pojmom náklady sa tu rozumie každé zníženie majetku podniku vyjadrené v peniazoch.

Patria sem náklady:

- pri ktorých je priama nadväznosť medzi znížením majetku a výkonom podniku (*spotreba materiálu, mzdy, ...*)

¹ SPRINGER, Verlag. Kosten-und Erlösrechnung – Anschaulich, kompakt, praxisnah. 2.vyd. Berlin: Heitelberg, 2010. ISBN 978-3-642-11919-4.

² JANOUR, Jiří. Náklady a hospodárnost. 1. vyd. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1986. ISBN 17-232-86.

- ktoré vznikajú nedodržaním stanovených predpisov alebo pôsobením mimoriadnych vplyvov (*pokuty, penále, ...*)
- ktoré sú súčasťou rozdeľovania hospodárskeho výsledku (*náklady na reprezentáciu, ...*)
- prostredníctvom ktorých sa presadzuje politika štátu (*daň z príjmu, ...*)

Ak chce podnik niečo vyrábať, musí si výrobu najskôr zabezpečiť technicky = technická príprava výroby. Patrí sem aj príprava technologická a organizačná.

Nákladmi z vnútropodnikového hľadiska sa tu rozumie účelové a účelné vynaloženie majetku podniku v peňažnom vyjadrení. Účelové vynaloženie majetku znamená, že náklad sa vzťahuje priamo na výkon (*náklad sa vynakladá na konkrétny účel*). Účelné vynaloženie majetku znamená, že sa pri vytváraní výkonu pracuje hospodárne a efektívne.³

2.2 Členenie nákladov

Predpokladom pre účinné riadenie nákladov je ich podrobnejšie rozdelenie. Existuje mnoho spôsobov, ako rozdeliť náklady do rovnorodých skupín. Je však potrebné si uvedomiť, že členenie akéhokoľvek javu musí byť vyvolané potrebou, vzťahom ku riešeniu určitého problému. Preto sa zameriame na také členenia nákladov, ktoré sú dôležité ako pre posudzovanie a riadenie hospodárnosti a efektívnosti, tak pre hodnotenie jednotlivých faktorov, ovplyvňujúcich ich úroveň a to na úrovni podniku i v jeho vnútorných štruktúrach.

2.2.1 Členenie nákladov podľa nákladových druhov

Druhové členenie nákladov je najbežnejším prístupom ku klasifikácii nákladov v bežnom finančnom účtovnícke. V rámci tejto klasifikácie členíme náklady podľa druhu spotrebovaného externého vstupu do podnikového transformačného procesu.

³ Náklady podniku, [cit. 2012-05-08]. Dostupný z: < <http://www.euroekonom.sk/ekonomika/podnikova-ekonomika/naklady-podniku/> >

Jedná sa o rozdelenie nákladov, ktoré zodpovedá finálnemu poňatiu nákladov. Toto členenie nákladov sa používa aj pri konštrukcii štandardných účtovných výkazov, napríklad pri tvorbe výkazu ziskov a strát. V účtovníctve nájdeme relatívne detailné členenie nákladov, ale v zásade existuje niekoľko elementárnych nákladových druhov, ktoré nájdeme v každom podniku.⁴

Pokiaľ podrobnejšie členíme náklady vstupujúce do reprodukčného procesu podniku z vonkajšieho okolia, prejavujú sa v prvotnej podobe jednotlivých nákladových druhov. Za základné nákladové druhy sa pritom považujú:

- spotreba materiálu,
- spotreba a použitie externých prác a služieb, ako napríklad preprava, nájomné, energia, práce a služby spojené s opravami a udržovaním majetku,
- mzdové a ostatné osobné náklady vrátane sociálneho a zdravotného poistenia pracovníkov,
- odpisy nehmotného a hmotného majetku,
- finančné náklady, ako napr. úroky, poistné, bankové vlohy a náklady spojené so získaním bankových záruk.

Pre vstupujúce nákladové druhy sú charakteristické štyri základné vlastnosti:

Na vstupe do podniku sa prejavujú v **časovo nerozlíšenej podobe**. Výdavok zobrazený na vstupe môže byť nákladom až v niektorom z ďalších období alebo sa naopak prejaví vo zvýšení nákladov, so súvzťažným zvýšením predpokladaných záväzkov týkajúcich sa bežného obdobia, pretože výdavok nastane až v budúcnosti. *(Napríklad tvorba rezervy na generálnu opravu výrobného zariadenia, prevádzanú každé tri roky).*

Nákladové druhy chápeme z hľadiska ich zobrazenia ako **prvotné**. Predmetom zobrazenia sa stávajú hneď pri svojom vstupe do podniku, na jeho hraničnej väzbe s okolím.

⁴ POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a ich snížení. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.

Svojou povahou sú to náklady **externé**, vznikajú spotrebou výrobou, prác a služieb iných subjektov.

Z hľadiska možností ich podrobnejšieho rozčlenenia v podniku ide o náklady **jednoduché**. Z úrovne podnikového riadenia ich nie je možno rozlíšiť na jednoduchšie zložky, z ktorých sa tieto náklady skladajú.⁵

Druhové členenie nákladov je pre snahu o nákladovú optimalizáciu potrebné. Relatívny podiel jednotlivých nákladových druhov nám môže u jednotlivých organizácii napovedať, akú úlohu hrá určitý nákladový druh a aký je jeho význam. Tím nám tiež môže pomôcť poznať na ktoré nákladové druhy sa máme zamerať pri snahe o nákladovú optimalizáciu alebo ako sa v absolútnej hodnote prejaví relatívna úspora určitého nákladového druhu. Na druhej strane nám tiež takéto nákladové členenie nehovorí o tom, ako a ku akému účelu boli tieto náklady vynaložené. Z druhového členenia nákladov nezistíme, ku akým činnostiam a aktivitám sa tieto náklady vzťahujú a aká je ich väzba na podnikové výkony. K tomu budeme potrebovať iné členenie nákladov.⁶

2.2.2 Členenie nákladov podľa účelu

Jednou z najdôležitejších skupín rozhodovacích úloh, riešených predovšetkým na nižších úrovniach vnútropodnikového riadenia, sú úlohy, založené na kontrole primeranosti spotrebovaných nákladov. Ich cieľom je zistiť, či sa v podniku náklady šetria alebo naopak prekračujú. Základom pre stanovenie racionálnej nákladovej úlohy, s ktorou sa pomeruje skutočná spotreba danej nákladovej položky, je členenie nákladov podľa účelu.

Náklady sa obvykle rozčlenia do relatívne širokých okruhov rôznych výrobných a nevýrobných činností. Napr.: na náklady hlavnej výroby, pomocnej či obslužnej výroby, vedľajšej výroby a na náklady rôznych pridružených činností. V rámci nich sa

⁵ HRADECKÝ, Mojmir, KRÁL, Bohumil. Řízení režijních nákladů. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1995. ISBN 80-7175-025-5.

⁶ SCHMIDT, Andreas. Kostenrechnung, Grundlagen der Vollkosten, Deckungsbeitrags und Plankostenrechnung sowie des Kostenmanagements. 4. vyd. Stuttgart: Kohlhammer GmbH, 2005. ISBN 3-17-018741-4.

potom podrobnejšie členia napr.: podľa jednotlivých druhov činností, technologických stupňov, uzatvorených procesov alebo jednotlivých operácií.

Z hľadiska kontroly hospodárnosti sa potom ďalej členia podľa ich základného vzťahu k činnosti, technologickému stupni či operácii na dve základné skupiny:

- na skupinu nákladov bezprostredne vyvolaných technologickým procesom danej činnosti (*operácie*), v tomto prípade sa nazývajú **náklady technologické** a najjednoduchším príkladom na ne môže byť spotreba papiera určitej kvality v hlavnej tlačiarenskej výrobe,
- na skupinu nákladov, ktoré boli spotrebované na vytvorenie, zaistenie a udržanie podmienok racionálneho priebehu danej činnosti, teda sa nazývajú **náklady na obsluhu a riadenie príslušnej činnosti** a elementárnym príkladom na ne môže byť náklad na osvetlenie tlačiarne a plat majstra.

Toto značne všeobecné rozlíšenie nákladov je vychádzajúcim momentom pre určenie nákladovej úlohy jednotlivých nákladových položiek.⁷

Pre praktické využitie pri rozhodovacích procesoch sa však toto členenie javí ako príliš všeobecné. Často je veľmi problematické definovať, ktorá nákladová položka ešte súvisí bezprostredne s technológiou a ktorá položka je vyvolaná obsluhou transformačného procesu ako celku. Na druhej strane je však toto rozdelenie vychádzajúcim bodom pre určenie nákladov vo vzťahu k jednotke danej organizácie.

Pre rozhodovací proces je veľmi často potrebné vyjadriť náklady vo vzťahu ku konkrétnemu výkonu či jednici. Podľa tohto pohľadu môžeme náklady rozdeliť na:

- **náklady jednicové,**
- **náklady režijné.**

⁷ HRADECKÝ, Mojmír, KRÁL, Bohumil. Řízení režijních nákladů. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1995. ISBN 80-7175-025-5.

Náklady jednicové (*prime costs*) sú tou časťou technologických nákladov, ktoré nielenže súvisia s technologickým procesom ako takým, ale súvisia priamo s jednotkou prevádzaného výkonu akou je napr. jeden výrobok.

Náklady režijné (*overhead costs*) v sebe zahŕňajú náklady na obsluhu a riadenie a tú časť technologických nákladov, ktoré nesúvisia s jednotkou výkonu, ale s technologickým procesom ako celkom.⁸

2.2.3 Členenie nákladov podľa miesta vzniku a zodpovednosti za ich vznik

Riadenie efektívnosti sa nevyčerpáva len účelovým spojením nákladov a činnosti, ktorá ich vznik vyvolala. Riadenie sa rozvíja ďalej prostredníctvom vzťahu nákladov ku konkrétnemu vnútropodnikovému útvaru, v ktorom jednotlivá činnosť prebieha a ktorého pracovníci teda zodpovedajú za racionálnu spotrebu či zhodnotenie nákladov na túto činnosť.

Základom pre členenie nákladov podľa vnútropodnikových útvarov tvoria členenie podľa miesta ich vzniku, na ktoré potom nadväzuje členenie podľa zodpovednosti. Vnútropodnikové útvary, ku ktorým sa priradzujú náklady podľa zodpovednosti sa nazývajú strediská. Vedúci pracovníci stredísk sú hodnotení okrem iného tiež za plnenie nákladových úloh, stanovovaných stredisku.

Rozčlenenie nákladov podľa miesta vzniku a zodpovednosti za ich vznik je prvou etapou tohto hodnotenia. Členenie nákladov podľa miesta vzniku je dôsledkom rozčlenenia, dekompozície podniku a priebehu nákladov v ňom. Na túto prvú etapu je však treba naviazať aj spôsobom spojenia, ktorý by umožnil zobrazit' kooperačné väzby medzi útvarmi a určiť zodpovednosť za úspory, resp. prekročenie nákladov týchto výkonov, ktoré sa nepredávajú externým spotrebiteľom, ale stávajú sa predmetom spotreby vo vnútri podniku. Spojenie medzi vnútropodnikovými útvarmi sa teda uskutočňuje systémom väzieb, ktorých nositeľmi sú predávané výkony. Náklady, ktoré

⁸ POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a ich snížení. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.

tak vznikajú odberateľskému útvaru sa nazývajú náklady **interné**. Ich výška je daná množstvom jednotlivých výkonov a ich vnútropodnikovým ocenením.⁹

V rámci tejto klasifikácie sa konkretizuje vzťah nákladov ku určitému vnútropodnikovému stredisku, v ktorého rámci určitej aktivity a činnosti prebiehajú a ktorého pracovníci nesú zodpovednosť za vznik a výšku nákladov. Klasifikácia nákladov podľa tohto princípu je tiež základom zvláštnej kategórie manažérskeho účtovníctva, ktorá sa označuje ako zodpovednosť účtovníctva.

Zodpovednosť účtovníctva je nástrojom, ktorého primárnou funkciou je motivovať zodpovednostné strediská ku racionalizácii prevádzaných činností a ku zvyšovaniu efektívnosti cestou skvalitňovania informácií ich individuálnym hospodárením v rámci podniku.¹⁰

2.2.4 Členenie nákladov podľa kalkulačných položiek

Kalkulačné členenie je zvláštnym typom účelového členenia nákladov. Je to členenie nákladov podľa položiek kalkulačného vzorca. Pri kalkulačnom členení sa premieta vzťah medzi celkovými vynaloženými nákladmi podniku a vyrábanými výkonmi (výrobkami, službami, prácami). Podstata kalkulačného členenia spočíva v priradení príslušnej časti každého nákladového druhu a príslušnej časti vnútropodnikového nákladu na konkrétny výkon.¹¹

Základným znakom, podľa ktorého sa členia náklady v kalkulácii je účel, to znamená ako náklady súvisia s presne vymedzenou kalkulačnou jednicou, ako ich môžeme k výkonu priradiť. Podľa tohto kritéria sa náklady v kalkulácii členia na:

- **priame náklady (jednicové)** – vznikajú v priamej súvislosti s príslušným výkonom,

⁹ HRADECKÝ, Mojmir, KRÁL, Bohumil. Řízení režijních nákladů. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1995. ISBN 80-7175-025-5.

¹⁰ POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a ich snížení. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.

¹¹ HRADECKÝ, Mojmir, KRÁL, Bohumil. Řízení režijních nákladů. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1995. ISBN 80-7175-025-5.

- **nepriame náklady** (*režijné*) – vznikajú v dôsledku spoločného zabezpečenia, obsluhy a riadenia výroby. Tieto náklady sú spoločné pre všetky výkony.

Kalkulačný vzorec

Má vymedzené jednotlivé nákladové položky pričom zachováva členenie na priame a nepriame náklady.

Obsahuje tieto položky:

1. priamy materiál
2. priame mzdy
3. ostatné priame náklady
4. výrobná (prevádzková) réžia

Vlastné náklady výroby (súčet položiek 1-4)

5. správna réžia

Vlastné náklady výkonu (súčet položiek 1-5)

6. odbytové náklady

Úplné vlastné náklady výkonu (súčet položiek 1-6)¹²

Položky v kalkulácii

Priamy materiál – obsahuje náklady na všetky suroviny, základný materiál, polotovary nakupované, aj vlastnej výroby, ostatný materiál (aj pomocný), ktorý sa dá určiť na kalkulačnú jednotku. Do tejto položky patria aj obaly, ktorými sa výrobok plní.

Priame mzdy – sú to mzdy pracovníkov, obvykle výrobných robotníkov za odpracované časy, úkol, doplatky a príplatky k mzdám.

Ostatné priame náklady – sú to tie náklady, ktoré sa dajú určiť na kalkulačnú jednotku a nepodieľajú sa na výrobe výrobku priamo. Napríklad: náklady na technologické palivo, energiu, sociálne poistenie.

¹²Náklady v kalkulácii, [cit. 2012-05-08]. Dostupný z: http://www.oskole.sk/?id_cat=1013&clanok=1448.

Výrobná réžia (prevádzková réžia) – vyjadruje spoločné náklady výroby, ktorá nie je možné určiť priamo na kalkulačnú jednotku. Napríklad: mzdy obsluhujúcich a pomocných pracovníkov, opravy a údržby mimo strojov a zariadení, odpisy dlhodobého majetku a výrobných zariadení.

Správna réžia – všetky náklady spojené s administratívou v podniku. Napríklad: cestovné, mzdové náklady, sociálne poistenie, nájomné, odpisy dlhodobého majetku, drobný materiál.

Odbytová réžia – sú to náklady na skladovanie, propagáciu, reklamu, expedíciu a predaj výrobkov, dopravné prostriedky, colné poplatky.¹³

2.2.5 Členenie nákladov podľa závislosti na objeme prevádzaných výkonov

Členenie nákladov vo vzťahu ku objemu prevádzaných výkonov je vnímané ako jeden z najvýznamnejších nástrojov riadenia nákladov. Toto členenie býva tiež považované za špecifický nástroj manažérskeho účtovníctva, pretože na rozdiel od vyššie uvedených klasifikácií, ktoré boli zamerané v podstate na minulé, už spotrebované náklady, je cieľom členenia vo vzťahu ku výkonom zamerané na skúmanie chovania nákladov za predpokladu rôznych variant objemu budúcich výkonov.

Poznanie toho, ako budú náklady reagovať na zmenu v objeme výkonov, sa stáva jedným zo základných nástrojov pre tvorbu manažérskych rozhodnutí. Objem výkonov môže byť v praxi meraný celou radou ukazovateľov, ako je počet predaných alebo vyrobených kusov, odpracovaných hodín, odjazdených kilometrov, obslužených pacientov alebo akýchkoľvek iných meradiel výkonu aktivity organizácie.¹⁴

¹³ Kalkulačné položky, [cit. 2012-05-08]. Dostupný z: <<http://www.google.sk/www.poznamky.ic.cz>>.

¹⁴ POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a ich snížení. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.

Zo zložitosti výrobného procesu plynie, že jednotlivé položky závisia na objeme prevádzaných výkonov rôzne. V tejto súvislosti môžeme rozlíšiť dve základné skupiny nákladov:

- **variabilné náklady** – menia sa v závislosti na objeme produkcie, tiež ich voláme premenlivé alebo závislé,
- **fixné náklady** – náklady, ktoré zostávajú v určitom intervale produkcie nemenné aj pri zmenách v objeme produkcie. Nazývame ich tiež pevné alebo nezávislé.¹⁵

Vo väzbe na výkony firmy v rozpočtovej praxi môžeme rozdeliť náklady na:¹⁶

- Priame náklady – výkony firmy vyvolávajú priamo spotrebu zdrojov (nákladov).
- Nepriame náklady – náklady sa neviažu k výkonom a zaisťujú firemné procesy.
- Variabilné náklady – náklady sa menia s objemom výkonov.
- Fixné náklady – náklady sa nemenia s objemom výkonov.

Rozdelenie nákladov na variabilné a fixné tvorí základ metód zostavovania rozpočtovej výsledovky založenej na kalkulácii variabilných nákladov (variable costing) – oddeleného rozpočtovania fixných (kapacitných) a variabilných nákladov, ktoré je tak priznačné pre controllingovú metodiku.

Výhodou tohto členenia je možné modelovanie rozhodovania týkajúceho sa kapacity firmy, ktoré controlling využíva už pri príprave rozpočtovej výsledovky. Ide o to, ako zmena objemu a sortimentu výkonov ovplyvní náklady, výnosy a zisk. Jedná sa o úlohy CVP (Costs- náklady, Volume – objem, Profit – zisk).¹⁷

Variabilné náklady (*variable costs*) môžeme všeobecne definovať ako náklady, ktorých výška sa pri zmene objemu výkonu zmení. Najdôležitejšou zložkou

¹⁵ HRADECKÝ, Mojmír, KRÁL, Bohumil. Řízení režijních nákladů. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1995. ISBN 80-7175-025-5.

¹⁶ BĚLOHLÁVEK, KOŠTAN, ŠULEŘ. Management. 1. vyd. Praha: Computer Press, 2006. ISBN 80-251-0396-x.

¹⁷ BĚLOHLÁVEK, KOŠTAN, ŠULEŘ. Management. 1. vyd. Praha: Computer Press, 2006. ISBN 80-251-0396-x.

variabilných nákladov sú tzv. proporcionálne náklady, výška týchto nákladov sa mení priamo úmerne s úrovňou aktivity. Celkové proporcionálne variabilné náklady majú lineárny charakter, jednotkové variabilné náklady majú konštantný charakter. Príkladom proporcionálnych variabilných nákladov môže byť úkolová mzda robotníkov, spotreba priameho materiálu.

Nie všetky variabilné náklady podniku budú mať striktne proporcionálny charakter. V niektorých prípadoch môže nastať situácia, kde náklady rastú rýchlejšie alebo pomalšie ako objem produkcie.¹⁸

Variabilné náklady sa menia so zmenou objemu produkcie.¹⁹

- **Proporcionálne** – vyvíjajú sa v rovnakom pomere ako produkcia.
- **Neporcionálne** – nevyvíjajú sa úmerne so zmenou produkcie.
 - **progresívne** – rastú rýchlejšie a klesajú pomalšie ako objem produkcie.
 - **degresívne** – rastú pomalšie a klesajú rýchlejšie ako objem produkcie.
 - **regresívne** – vyvíjajú sa nepriamo úmerne s objemom produkcie.

Proporcionálne náklady – rastú a klesajú rovnomerne s rastom a znižovaním výroby. Na jednotku produkcie sa ich výška nemení, napríklad: normovaná spotreba materiálu na kalkulačnú jednotku.

Neporcionálne náklady – môžu byť progresívne, degresívne alebo regresívne.

- **Progresívne** – celková výška nákladov sa mení rýchlejšie ako objem výroby. Pri klesajúcom objeme výroby, náklady klesajú pomalšie ako objem výroby.²⁰
- **Degresívne** – sa menia s objemom výkonov tak, že rast ich úhrnej výšky

¹⁸ POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a ich snížení. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.

¹⁹ Vplyv zmeny produkcie, [cit. 2012-05-09]. Dostupný z: <https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:83cpykpIPpMJ:sova.snadno.eu/6_naklady_podniku.ppt+reakcia+n%C3%A1kladov+na+objem+produkcie&hl=sk&gl=cz&pid=bl&srcid=ADGEESiocs7GKBhappcYu9AQ0DNCqkiAwWuyzk0915yNXcV7onZNE061_LmKHlw6kWKoCbad7UfCSs5ImKo04ySJRY723nF2MoOHLvn8JalHmra7I-BvjwEAtPf-7WShbEePWJJIAVvS&sig=AHIEtbQhJno1ZJH9xVWSf4vEDF5-WIemow>.

²⁰ Analýza správania sa firmy a formovanie individuálnej ponuky firmy, [2012-05-09]. Dostupný z: <<http://www.metallurgy.tuomatu.com/down/eko/Cvika/7-8Cv%20-%20Tvorb%20individualnej%20ponuky%20firiem%20v%20DK.pdf>>.

je pomalší než rast objemu produkcie a klesanie je rýchlejšie ako klesá objem výkonov. Sú to napr. náklady na technologické palivo, pomocný materiál, náklady na bežné opravy dlhodobého hmotného majetku, degresívna mzda ap. Rast objemu výkonov vyvolá pomalší rast nákladov na jednotku produkcie.²¹

- **Regresívne** – sa vyvíjajú nepriamoúmerne s objemom produkcie, t. j. ich celková výška pri raste objemu výkonom klesá a pri jeho poklese stúpa. Ako príklad možno uviesť mzdy vyplatené za prestoje a podobne.²²

Fixné náklady (*fixed costs*) sú také náklady, ktoré sa nemenia v určitom rozsahu prevádzaných výkonov alebo aktivity podniku (útvary). Ide spravidla o náklady, určené ku zaisteniu výrobného procesu. Ich značná časť sa spotrebovávajú často ešte pred jeho zahájením. Dôležitou charakteristikou, závažnou pre riadenie ich hospodárnosti je potom to, že celkovú výšku týchto nákladov nemožno ovplyvniť v priebehu výrobného procesu a do značnej miery ani obmedzením jeho intenzity.

Táto skutočnosť samozrejme vedie k požiadavku maximálne využiť danú kapacitu, ktorú tieto náklady poskytujú. Čím väčší bude objem prevedených výkonov, tým rýchlejšie bude klesať podiel fixných nákladov na jednotku výkonu. Využitie kapacity je typickým príkladom presadzovania účinnosti pri riadení hospodárnosti.²³

Fixné náklady sú náklady, ktoré sa nemenia s rastom alebo poklesom množstva produkovaných tovarov alebo služieb. Sú to náklady, ktoré musia byť zaplatené spoločnosťou, nezávisle na akékoľvek podnikanie.²⁴

²¹ BUTKAJ. Náklady podniku, [cit. 2012-05-09]. Dostupný z: <<https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:mTPNDajbZnoJ:www.butkaj.com/go/ekonomia/documents/NAKLADY%2520PODNIKU.doc>>.

²² Model tvorby zisku, [cit. 2012-05-08]. Dostupný z: <http://www.podnikajte.sk/Data/881/UserFiles/Podnikatelske-vzdelavanie/ucebnica-studenti/modul3/71_poznamky.pdf>.

²³ HRADECKÝ, Mojmír, KRÁL, Bohumil. Řízení režijních nákladů. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1995. ISBN 80-7175-025-5.

²⁴ Fixed Cost Definition, [cit. 2012-05-10]. Dostupné z: <<http://www.investopedia.com/terms/f/fixedcost.asp#axzz1tcRov7gY>>.

2.3 Ako znížiť náklady

Pre súčasné podnikateľské subjekty má schopnosť znižovať náklady alebo udržať ich na čo najnižšej možnej úrovni veľký význam. Táto snaha o minimalizáciu nákladov má ale jedno významné riziko. Zníženie nákladov môže mať za následok tiež zníženie hodnoty a kvality výkonu vnímaných zákazníkom.

Ku znižovaniu nákladov musí organizácia pristupovať rozumne. Spotrebitelia sú v dnešnej dobe extrémne citliví na vnímanú hodnotu produktu. Ďalšie a ďalšie rany v podobe znižovania nákladov môžu nakoniec poškodiť kvalitu produktu, odradiť spotrebiteľov a dávať zlý signál akcionárom a ďalším zainteresovaným skupinám. V niektorých odvetviach môže zlacnenie výkonu, ktoré sme mohli previesť vďaka našim nákladom, paradoxne viesť ku zníženiu dopytu, a to aj v prípade, že sa vecná podstata výrobku nezmenila, pretože daný produkt prestane byť vnímaný ako ten najlepší dostupný.

Znižovanie nákladov určite nespočíva v jednoduchom „osekávaní“ nákladov na základe letného pohľadu do účtovníctva. Lepšou cestou k cieľu je pokúsiť sa o dosiahnutie vyššieho úžitku či vyššej hodnoty výstupov s doterajšími nákladovými štruktúrami a docieľiť tak skutočne hospodárneho vynaloženia nákladov. To znamená vedieť lepšie využiť existujúci potenciál podniku, ktorým je zviazaná určitá úroveň nákladov (optimalizácia pomeru náklady – úžitok = myslenie vo výnosoch), než sa pokúšať o odbúravanie nákladov, čím môže dôjsť tiež ku zníženiu dosiahnutého úžitku.

Pokiaľ teda „osekávame“ náklad, bez znalosti jeho väzieb na výkony, pravdepodobne sa nevyhneme zníženiu kvality alebo rozsahu výkonov. Nákladovej racionalizácii musí predchádzať analýza väzieb medzi nákladmi a výkonmi. Čo prinesie napr. minimalizácia nákladov v logistike, keď tým utrpí miera poskytovanej služby alebo včasnosť. Lepšou a kvalitnejšou organizáciou prevádzaných aktivít a činností môžeme dosiahnuť nákladovú optimalizáciu a zvýšiť efekt vynaložených nákladov.²⁵

²⁵ POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a ich snížení. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.

2.4 Predmet a účel finančnej analýzy

Finančná analýza je oblasť, ktorá predstavuje významnú súčasť sústavy podnikového riadenia a mala by patriť ku základným schopnostiam každého finančného manažéra. Je úzko spojená s účtovníctvom a finančným riadením podniku, prepojuje tieto dva nástroje podnikového riadenia, ich význam v trhovej ekonomike vystupuje výrazne do popredia. Účtovníctvo poskytuje dáta a informácie pre finančné rozhodovanie prostredníctvom základných finančných výkazov: súvahy, výkazu ziskov a strát a prehľadu o peňažných tokoch (*cash flow*).

Tieto výkazy sú zostavené na podklade finančného účtovníctva ako procesu, ktorý zhromažďuje, identifikuje, triedi, eviduje a dokumentuje údaje o hospodárení podniku.

Účtovníctvo poskytuje finančnému manažérovi údaje momentálneho typu, v podobe prevažne stavových absolútnych veličín uvádzaných k určitému dátumu (*napr. súvaha*), resp. tokových veličín za určité obdobie (*napr. výkaz ziskov a strát, prehľad o peňažných tokoch*), ktoré jednotlivito majú obmedzenú vypovedaciu schopnosť.

Samostatné súhrnné výstupy účtovníctva ešte neposkytujú úplný obraz o hospodárení a finančnej situácii podniku, o jeho silných a slabých stránkach, nebezpečenstve, trendoch a celkovej kvalite hospodárenia. Na pomoc prichádza finančná analýza (*financial analysis*) ako formalizovaná metóda, ktorá pomeriava získané údaje medzi sebou navzájom a rozlišuje tak ich vypovedaciu schopnosť, umožňuje dospieť k určitým záverom o celkovom hospodárení, majetkovej a finančnej situácii podniku, podľa ktorých by bolo možné prijať rôzne opatrenia, využiť tieto informácie pre riadenie a rozhodovanie.

Finančná analýza predstavuje ohodnotenie minulosti, súčasnosti a odporúčania vhodných riešení do predpokladanej budúcnosti finančného hospodárenia podniku. Jej cieľom je poznať finančné zdravie podniku, identifikovať slabiny, ktoré by mohli viesť ku problémom a determinovať silné stránky. Finančná analýza smeruje ku poznaniu, čo do budúca podnikové financie vydržia, má vyústiť do potvrdenia alebo modifikácie

doterajšej finančnej politiky. Nejde teda len o hodnotenie javov uplynulých období, ale tiež predovšetkým o prognózu finančných perspektív podniku.²⁶

2.5 Techniky a metódy finančnej analýzy

V závislosti na konkrétnych potrebách možno finančnú analýzu účtovných výkazov prevádzať rôznym spôsobom, v rôznej miere podrobnosti, pomocou rôznych foriem a techník. Finančná analýza skúma finančnú situáciu podniku. Finančné výkazy podávajú obraz o finančnej situácii v podniku v reči finančného účtovníctva, účtovníctvo je jazykom financií.

Finančná situácia sa testuje kvantitatívnymi metódami, spracovávajúcimi údaje uvedené v účtovných výkazoch. Z účtovných výkazov je potrebné vypreparovať indikátory finančnej situácie podniku a jeho vývoja a z poučiek finančného riadenia odvodiť kritéria pre ich hodnotenie. Finančnú situáciu však nemožno zistiť len výpočtom. Celkový obraz o finančnej situácii sa domýšľa úsudkom analytikov na základe skúseností, podľa indícií, naznačených relevantnými testovanými kvantitatívnymi vzťahmi.

Kvantitatívne metódy testovania

Základné techniky finančnej analýzy zahŕňajú metódy založené na spracovávaní zistených údajov obsadených v účtovných výkazoch a údajov z nich odvodených – ukazovateľov. Podľa toho sa delia na dve skupiny. Ak budeme používať a analyzovať priamo položky účtovných výkazov, hovoríme o **metóde absolútnej**, s využitím absolútnych, v respektíve extenzívnych ukazovateľov. V prípade, že budeme používať vzťah dvoch rôznych položiek a ich číselných hodnôt, hovoríme o **metóde relatívnej** s využitím relatívnych, resp. intenzívnych ukazovateľov.

²⁶ HOLEČKOVÁ, J..Finanční analýza firmy. 1. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2008. ISBN 978-80-7357-392-8.

2.5.1 Metóda absolútna

Spočíva v používaní údajov priamo zistených v účtovných výkazoch. Tieto údaje obsadené v účtovných výkazoch sú považované za tzv. **absolútne ukazovatele**. Absolútne ukazovatele vyjadrujú určitý jav bez vzťahu k inému javu. Sú veľmi citlivé na veľkosť podniku, čo znemožňuje alebo komplikuje ich použitie pri porovnávaní výsledkov rôznych podnikov, môžeme ich však dobre porovnávať v rámci jedného podniku. V rámci absolútnych ukazovateľov môžeme vymedziť členenie ukazovateľov na stavové a tokové.²⁷

- **Stavové ukazovatele** – uvádzajú údaje o stavu (viazanosti) k určitému časovému okamihu. Takýmito ukazovateľmi sú napr.: stav majetku a finančných zdrojov v súvahe. Nie sú citlivé na dĺžku obdobia, na ktorého konci je daný okamih.
- **Tokové ukazovatele** – rešpektujú závislosť hodnôt ukazovateľa na dĺžke obdobia, ku ktorému sa vzťahujú, vypovedajú o vývoji ekonomickej skutočnosti za určité obdobie (časový interval), o zmene extenzívnych ukazovateľov, ku ktorých došlo za určitú dobu. Dĺžka obdobia, za ktoré ich sledujeme, výrazne ovplyvňuje ich výšku. Príkladom týchto ukazovateľov sú napr. výnosy a náklady, tvorba výsledku hospodárenia. Výška výnosov a nákladov je závislá na dĺžke obdobia, za ktoré ho sledujeme.

Absolútne ukazovatele používame predovšetkým ku analýze vývojových trendov – **horizontálnej analýze** a ku analýze komponentov – **vertikálnej analýze**.

Horizontálna a vertikálna analýza sú vychádzajúcim bodom rozboru účtovných výkazov, mali by pomôcť ľahšie nahliadnuť do výkazov, o ktorých by sme mali mať už celkom dobrú predstavu. Oba postupy umožňujú vidieť pôvodné absolútne údaje z účtovných výkazov a slúžia nám k prvotnej orientácii v hospodárení podniku. Upozorňujú na problémové oblasti, ktoré je potrebné podrobiť podrobnejšiemu skúmaniu.²⁸

²⁷ HOLEČKOVÁ, J..Finanční analýza firmy. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-392-8.

²⁸ HOLEČKOVÁ, J..Finanční analýza firmy. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-392-8.

2.5.2 Horizontálna analýza

Táto analýza využíva priamo dáta, ktoré sú získavané najčastejšie z účtovných výkazov (súvahy podniku a výkazu ziskov a strát), príp. z výročných správ. Vedľa sledovania zmien absolútnej hodnoty vykazovaných dát v čase (obvykle s retrospektívou 3 až 10 rokov) sa zisťujú tiež ich relatívne (percentné) zmeny (tzv. technika percentného rozboru). Zmeny jednotlivých položiek výkazov sa sledujú po riadkoch, horizontálne a preto je táto metóda nazývaná horizontálnou analýzou absolútnych dát.

Pri hodnotení situácie firmy by mal finančný analytik brať do úvahy aj vonkajšie podmienky ako napr. zmeny v daňovej sústave, vstup nových konkurentov na trh, zmeny podmienok na kapitálovom trhu, zmeny v dopyte, zmeny cien vstupov, medzinárodné vplyvy (politické konflikty a krízy v určitých regiónoch, vytváranie nových ekonomických zoskupení, ktorých dôsledky firma ponesie atď.). Je potrebné poznať aj zámery firmy do budúcnosti.

Horizontálna analýza sa bežne používa ku zachyteniu vývojových trendov v štruktúre majetku i kapitálu podniku. Predovšetkým grafické zobrazenie zmien vybraných položiek majetku a kapitálu, nákladov a výnosov podniku v čase je veľmi ilustratívne a pôsobivé. Je najčastejšie používanou metódou pri vypracovaní správ o hospodárskej situácii podniku a o jeho minulom i budúcom vývoji.²⁹

Finančné účtovné výkazy obsahujú ako údaje týkajúce sa bežného roku, tak aj údaje z predchádzajúcich rokov alebo aspoň z minulého roku. Je nutné mať k dispozícii údaje za minimálne dve po sebe idúce obdobia.

Hľadáme odpoveď na dve základné otázky:

- a) O koľko jednotiek sa zmenila príslušná položka v čase? – (*absolútna zmena*)
- b) O koľko % sa zmenila príslušná položka v čase? – (*percentná zmena*)

²⁹ DOYLE, David P. Strategické řízení nakladů. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-189-7.

Technika rozboru:

1. Vypočíta sa rozdiel hodnôt z oboch po sebe idúcich rokov (*absolútna výška zmeny*)

$$\text{absolútna zmena} = \text{hodnota}_t - \text{hodnota}_{t-1} \quad (1)$$

2. Vyjadri sa percentom ku hodnote vychádzajúceho roku

$$\text{Percentuálna zmena} = \frac{\text{absolútna zmena}}{\text{hodnota } t-1} * 100(\%) \quad (2)$$

Okrem percentnej zmeny je možné zmenu vyjadriť indexom, a to buď reťazovým, alebo bázičným. Bázičné indexy porovnávajú hodnoty určitého ukazovateľa v jednotlivých obdobiach s hodnotou toho istého ukazovateľa vo zvolenom stále rovnakom období (*vychádzajúca báza*), ktoré je brané za základ pre porovnávanie. Reťazové indexy porovnávajú hodnoty určitého ukazovateľa v jednotlivých obdobiach s hodnotou toho istého ukazovateľa v predchádzajúcim období.

V rámci horizontálnej analýzy výkazu zisku a straty sa stanovia indexy medziročných zmien hlavných položiek výnosov a nákladov. Rozdielne tempo vývoja výnosov a nákladových druhov si žiadajú vysvetlenie, pretože môžu mať pozitívny alebo negatívny vplyv na výkonnosť.³⁰

2.5.3 Vertikálna analýza

Vertikálna analýza alebo tiež percentný rozbor komponentov alebo štrukturálna analýza spočíva v tom, že sa na jednotlivé položky účtovných výkazov pozerá v relácii ku nejakej veličine, zisťuje percentný podiel jednotlivých položiek výkazov na zvolenom základe. Pri analýze výkazu zisku a straty sa ako základ pre percentné vyjadrenie určitej položky berie zvyčajne veľkosť celkových výnosov, nákladov alebo tržieb.

Táto technika umožní skúmať relatívnu štruktúru aktív a pasív a rolu jednotlivých činiteľov na tvorbe zisku. Pracuje s účtovnými výkazmi v jednotlivých

³⁰ HOLEČKOVÁ, J..Finanční analýza firmy. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-392-8.

rokoch odhora dole, nikdy nie naprieč jednotlivými rokmi, preto sa označuje ako vertikálna analýza. Ak máme navyše vedľa seba údaje za dva roky či za viac rokov, môžeme identifikovať trendy alebo najzávažnejšie časové zmeny komponentov. Relativizovaný rozmer veličín (v %) (*angl. common sized financial statements*) robí vertikálnu analýzu veľmi vhodným nástrojom pre medziročné a medzipodnikové porovnávanie.³¹

Táto metóda skúma percentuálny podiel jednotlivých položiek vždy v rámci jedného obdobia vo výkaze a zobrazuje tak štruktúru súhrnných položiek. Konkrétne vo výkaze ziskov a strát sa ako základ (100%) berie veľkosť celkových nákladov a analýza sleduje ich percentuálny rozbor.

Táto metóda je použiteľná aj pre porovnávanie viac podnikov medzi sebou a dokonca aj podnikov s rôznou veľkosťou, ktoré však musia podnikat' v rovnakom obore. Taktiež je možné pri využití tejto metódy sledovať vývoj štruktúry za dlhšie časové obdobie. Snahou podniku je zistiť, či sú tieto percentuálne štruktúry stabilné a či sú pre podnik výhodné.

Prostredníctvom tejto analýzy vieme s presnosťou povedať, ktorá položka sa najviac zaslúžila na najvyššej hodnote a naopak, ktorá položka spôsobuje najnižšie celkové hodnoty.³²

Vertikálnu analýzu je vhodné použiť v prípade porovnávania podnikov navzájom, ktoré sa odlišujú veľkosťou. Takto je do určitej miery eliminovaný vplyv inflácie, keďže absolútne ukazovatele z finančných výkazov sú prevedené do pomerných ukazovateľov a tie vyjadrujú skutočný vplyv dynamiky zmien jednotlivých položiek na celkovú štruktúru.³³

³¹ HOLEČKOVÁ, J. Finanční analýza firmy. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-392-8.

³² ANDREJOVSKÁ, A. Horizontálna a vertikálna štruktúra nákladov vo vybranom podniku. [cit. 2012-05-10]. Dostupné z: <http://www.pulib.sk/elpub2/FM/Kotulic12/pdf_doc/3.pdf>.

³³ VORBOVÁ, H. Výkaz cash flow a finanční analýza. 2. vyd. Praha : Linde, 1999. ISBN 80-86131-09-2.

3 Charakteristika vybranej organizácie

3.1 História a vývoj výrobného družstva Okrasa Čadca v rokoch 1954-2004³⁴

13. júna 1954

Založenie výrobného družstva OKRASA Čadca. Hlavnou náplňou práce sa stala produkcia ručne vyrábaných vianočných a iných ozdôb. Bola to snaha rozšíriť pracovné príležitosti nezamestnaným občanom Kysúc, najmä ženám v domácnosti a osobám so zdravotným postihnutím. Za účasti vtedajších okresných orgánov bola založená Okrasa, Čadca. Začali sa vyrábať vianočné ozdoby. Na začiatku to bol len malý kompresor so splynovačom, jeden stroj na sklenené vlasy, jeden stroj na girlandy, desať horákov a niekoľko foriem na výrobu fúkaných ozdôb. V prvom roku bol vyprodukovaný tovar v hodnote 220 tisíc korún so zárobkom 482,-Kčs.

1957

Na vyrábané výrobky stúpol odbyt nielen na tuzemskom, ale i na zahraničnom trhu. Pre zvyšujúci sa záujem o vianočné ozdoby už existujúce priestory nezodpovedali potrebám pracovného prostredia, preto sa vtedajšie vedenie rozhodlo pre výstavbu nového závodu.

1963

Výstavba nového závodu v Čadci. Sťahovanie výroby bolo v roku 1965. Do nových priestorov bola delimitovaná ďalšia prevádzka – Kartonáž Žilina, ktorá zamestnávala 42 pracovníkov. V družstve pracovalo už 290 ľudí. V Čadci sa dobudovali sklady na materiál a družstvo odkúpilo súkromný dom v Makove a prispôbilo ho výrobe vianočných ozdôb.

1968

Zahájenie výroby v Makove. Družstvo zamestnávalo vtedy 360 pracovníkov. V roku 1971 bol zvolený členskou schôdzou za predsedu p. Gajdičiar František. Pod

³⁴História spoločnosti OKRASA, [2012-05-10]. Dostupné z: <<http://www.okrasa.sk/sk/cl/2/historia-spolocnosti-okrasa.html>>.

jeho vedením družstvo vypracovalo novú koncepciu rozvoja družstva. Na prevádzke Raková sa zaviedla výroba termoxidových dávok a v Makove výroba krasténových tienidiel.

1975

Odkúpenie budovy v Klokočove, kde za pomoci výrobného družstva Ľudová tvorba Veľké Rovné v kooperácii sa začala výroba – šitie utierok, uterákov a prestieraní a bolo tam zamestnaných viac ako 160 pracovníkov. Do nových priestorov sa presťahovala aj prevádzka Žilina, čím sa zlepšila kultúra pracovného prostredia. Odkúpením prevádzky po cestných stavbách v Turzovke sa po rekonštrukcii zriadila výroba z dreva. Na základe stále rastúcich požiadaviek na výrobu vianočných ozdôb bola pripravovaná štúdia nového závodu v Čadci.

1987

Zahájenie výstavby ďalšieho závodu v Čadci s nákladom 33. mil Kčs. Dokončila sa v roku 1992 vrátane sociálno-rehabilitačného strediska, čím sa vylepšili pracovné podmienky. Družstvo si vlastnými prostriedkami dobudovalo chatu Chramačku a v 90. rokoch odkúpilo rodinný dom v Bojniciach.

1989

Tento rok ovplyvnil základnú štrukturálnu zmenu družstva a demobilizačné zmeny vývoja spoločnosti, ktoré zaznamenávajú podstatné zmeny vo vývoji družstva, jeho výrobného programu a ktoré majú dopad na zamestnanosť a smerovanie družstva. Z tohto titulu bola zrušená prevádzka Klokočov, prestal byť záujem o riadové utierky, bola zrušená prevádzka v Žiline a kartonážna výroba bola presťahovaná do Čadce. Taktiež sa odpredala Drevovýroba v Turzovke. V tomto období klesol počet zamestnancov. Družstvo sa začína prispôsobovať novým ekonomickým podmienkam. Je odhodlané, ochotné a schopné pokračovať ďalej. Výroba sa z väčšej časti preorientovala na export – a tento tvorí v súčasnosti až 95%. Celý výrobný program je zameraný na výrobu vianočných ozdôb a kartonážnu výrobu.³⁵

³⁵ História spoločnosti OKRASA, [cit. 2012-05-10]. Dostupné z: <<http://www.okrasa.sk/sk/cl/2/historia-spolocnosti-okrasa.html>>.

1999 – 2000

Družstvo zaznamenalo najvyšší rozmach. Malo najväčší počet odberateľov a vysoké objednávky. V týchto rokoch družstvo nezaznamenalo vysokú konkurenciu vo svojom odvetví.

2001 - 2004

Výroba znižuje. Výroba vianočných ozdôb je presťahovaná do jednej budovy a priestory starého závodu sú dané do prenájmu. Vedenie družstva má snahu nájsť vhodný doplnkový výrobný program. Začal s výrobou sklenených kvetov, kde sa záujem len testoval. Taktiež hľadá ešte iné možnosti. Dosahované ekonomické výsledky toho času nezodpovedajú očakávaniu a potrebám, ale na druhej strane dávajú predpoklad prežitia družstva a jeho úspešnejšieho napredovania v budúcnosti.³⁶

3.2 Súčasnosť

Výrobné družstvo OKRASA sa špecializuje výhradne na tradičnú výrobu sklenených vianočných ozdôb. Celková výroba je zameraná na ručnú prácu bez využitia strojov čo zaručuje originalitu každého kusu výrobku. V súčasnosti patrí medzi najväčších výrobcov sklenených vianočných ozdôb na Slovensku.

Obrázok 3-1: Sídlo firmy OKRASA v.d.



Zdroj: vlastný

³⁶Súčasnosť spoločnosti OKRASA, [cit. 2012-05-11]. Dostupný z: <<http://www.okrasa.sk/sk/cl/1/vyrobne-druzstvo-okrasa.html>>.

Výrobné družstvo (VD) Okrasa Čadca a jej výrobky sú známe minimálne v 25 krajinách sveta. Závod dnes zamestnáva 186 pracovníkov, z toho 21 ľudí so zmenenou pracovnou schopnosťou v chránených dielnach. Špecializuje sa výhradne na tradičnú ručnú výrobu sklenených vianočných ozdôb. V ponuke majú vyše desaťtisíc ručne maľovaných vzorov, ktoré je možné vytvoriť v rôznych farebných odtieňoch s rôznymi efektmi.³⁷

Obrázok 3-2: Výroba sklenených guľí



Zdroj www.google.com

Momentálne majú v ponuke viac ako 10 000 tisíc ručne maľovaných vzorov, ktoré je možné vytvoriť v rôznych farebných odtieňoch s použitím 6 efektov jednotlivého odtieňa farby (lesk, mat, mrazolak, porcelán, metalíza a takzvaný škrupinkový efekt).

Viac ako 1000 vzorov je vystavených vo vzorkovej sieni v hlavnej budove firmy. Táto vzorková sieň je sprístupnená všetkým zákazníkom, ktorí uprednostňujú priamy kontakt s navrhnutými vzorkami podnikových dizajnérov.

Je samozrejmosťou, že na želanie zákazníka je ním vybratá vzorka prepracovaná podľa jeho individuálnych požiadaviek. Realizácia týchto vzoriek spravidla neprekročí 14 dní. Technológia výroby sklenených vianočných ozdôb je neustále inovovaná s ohľadom nielen na produktivitu a zisk, ale aj na ochranu životného prostredia. Všetky komponenty použité na výrobu ich produktov zabezpečujú prostredníctvom

³⁷ OKRASA vyrába gule pre ameriku, [cit. 2012-05-10]. Dostupné z: <http://kysuce.sme.sk/c/5219146/okrasa-vyraba-gule-pre-ameriku.html>.

dodávateľov, ktorí môžu preukázať nezávadnosť svojich produktov v zmysle noriem Európskej Únie.

Vianočné ozdoby zo skla si vo všetkom podstatnom zachovávajú starú tradíciu výroby, no na druhej strane sa musia rýchlo prispôbovať novým trendom a želaniam zákazníkov, hlavne čo sa týka farebnosti a výtvarných motívov. Na vývoji a návrhoch ozdôb pracujú po celý rok tri pracovníčky, ktoré sa doslova hrajú s každým detailom.³⁸

Výroba je orientovaná z 90 % na export. Výrobky z Okrasy sú známe najmenej v 25 krajinách sveta, najmä na trhoch Európskej Únie, Spojených štátoch amerických, Kanady a Austrálie. Nová kolekcia vianočných ozdôb je každoročne prezentovaná na výstavách vo Frankfurte nad Mohanom v Nemecku a v Jablonci nad Nisou v Českej republike.

Doplňkovou výrobou firmy je výroba krabíc a obalov z bielej lepenky, taktiež ponúkajú dodávku výrobkov vlastnými dopravnými prostriedkami.

50 – ročná tradícia výroby vianočných ozdôb v Okrase je zárukou, nielen kvality výrobkov, ale aj flexibility a serióznosti obchodných vzťahov.³⁹

3.3 Hlavné oblasti podnikania

Podnik OKRASA sa zaoberá týmito oblastami podnikania:

- výroba a predaj vianočných ozdôb,
- kartonážna výroba,
- poskytovanie služieb – kníhväzba,
- dopravné a prepravné služby.

Rozhodujúcim výrobkom v tomto odvetví sú však vianočné ozdoby, ktoré predstavujú asi 90 % z celkovej činnosti družstva.

³⁸Vianoce zakliate do skla, [cit. 2012-06-05]. Dostupné z:

<<http://veda.sme.sk/c/5676158/vianoce-zakliate-do-skla.html#ixzz1smR4Mynp>>.

³⁹ Podnikové materiály

Každá guľa, zvonček či vianočný špic, ktoré tu vyrobia pôvodnou technológiou, je originálom spracovaným výhradne ručne. Kým sa dostane výrobok k spotrebiteľovi, prejde desiatkami rúk od fúkania, cez maľovanie až po konečné balenie. V tom je hlavná devíza týchto poctivých výrobkov, ktoré sú žiadané predovšetkým na zahraničnom trhu.⁴⁰

Výroba vianočných ozdôb vo výrobnom družstve Okrasa je výrobou sezónneho charakteru a zaraďuje sa do zákazkového typu výroby. Je charakteristická širokou diferenciáciou vyrábaných produktov.

Keďže sa podnik orientuje na zákazkovú výrobu, samotný výrobný proces sa začína realizovať až po schválení dodanej zákazky. Každá objednávka je zaevidovaná na príprave výroby a technologickom úseku, ktoré vytvárajú medzi sebou úzku spoluprácu.⁴¹

3.4 Popis výrobných operácií

Fúkanie a voľné tvarovanie výrobkov

Fúkanie je proces, pri ktorom dochádza k taveniu sklenených trubíc za pomoci sklárskych kahanov. Tieto kahanov sú konštruované pre spaľovanie, propan – butanu, kyslíka a vzduchu. Po natavení nasleduje vyfúkavanie do požadovaných tvarov a veľkostí. Medzi voľne fúkané tvary patria: guľičky, zvončeky, rakety, olivy, špice a iné. Pre vyfúkavanie figúriek sa používajú keramické formy.⁴²

Vo fúkarni, kde pre syčivý zvuk z horákov takmer nepočuť vlastného slova, sa musia ženy neustále nadychovať a pritom musí byť fúknutie do skla aj správne.

⁴⁰ Vianoce zakliate do skla, [cit. 2012-06-05]. Dostupné z:

<<http://veda.sme.sk/c/5676158/vianoce-zakliate-do-skla.html#ixzz1smR4Mynp>>.

⁴¹ Podnikové materiály OKRASA

⁴² Podnikové materiály OKRASA

Obrázok 3-4: Fúkanie



Zdroj: Vlastné spracovanie

Obrázok 3-3: Fúkanie



Zdroj: Vlastné spracovanie

Vo fúkarni sa nachádza veľké množstvo sklenených tyčiek. Dovážajú ich z Nemecka a po zohriatí nad plameňom z nich vytvoria menšie sklenené kusy, nazývané telička. Na tvarovanie používajú **Zdroj: vlastný** špeciálne, sodno-draselné sklo, ktoré nie je príliš tvrdé a je mimoriadne vhodné na tvarovanie.

Horáky s plameňmi vydávajú teplo, ktoré odhadujú až na deväťsto stupňov. Pracovníčky musia byť nanajvýš obozretné. Musia sklo rýchlo zahriať nad plameňom, pootáčať, roztaviť a potom z neho vyformovať fúknutím žiadaný tvar. Stratiť sa nedá ani sekunda. Rozohriatie musí byť rovnomerne z každej strany a fúkanie presné.

Ak sa na jednej strane nahreje sklo o niečo menej, vznikne nerovnomerný tvar a takýto výrobok končí v odpade. Opraviť tvar a vyfúkať ho nanovo sa už nedá. Ide o precíznu robotu a nenaučí sa ju robiť každý.

Striebrenie

Vysoký kovový lesk vianočných ozdôb sa získava ich striebrením. Je to chemický proces, pri ktorom sa na vnútornej strane ozdoby redukuje z dávkovaného roztoku dusičnanu strieborného striebro. Množstvo dávkovaného roztoku závisí na veľkosti vianočnej ozdoby. Striebrenie je prevádzane strojovo, kde ozdoby s roztokom prechádzajú za potriasania určitou teplotou. V niektorých prípadoch sa však výrobky striebria ručne. Sú to prevažne výrobky veľkého priemeru a špice.

Maľovanie a dekorácia

Ďalšou operáciou, kt. nasleduje po striebrení je zvyčajne zdobenie. Väčšina postriebrených ozdôb sa maľuje, a to tak, že sa najskôr nanáša podkladová farba (máčanie). Po nanosení podkladovej farby a usušení sa prevádza vlastná dekorácia.

Dekoruje sa spravidla ručne štetcom, kedy pracovník podľa objednaného a schváleného vzoru aplikuje maľbu. Pri samotnej maľbe sa používajú rôzne posypy, kamienky, pasta, laky. Toto zdobenie dáva výrobku charakteristické črty ručnej práce. Maľovanie je občas kombinované i pomocou sieťotlače.

V mačiarni je výrazný zápach acetónu. Postup farbenia vyzerá zdanlivo jednoduchý. Gule sa máčajú vo farbách a nechajú sa minimálne hodinu schnúť. Niekedy však napríklad nepriaznivé počasie dokáže narobiť poriadne škrtky v rozpise prác. Ak je vo vzduchu vysoká vlhkosť, výrobu treba radšej zastaviť. Na výrobkoch sa začnú robiť fľaky, prípadne sa farba lúpe.

Obrázok 3-6: Mačanie



Zdroj: Vlastné spracovanie

Obrázok 3-5: Maľovanie



Zdroj: Vlastné spracovanie

Z mačiarnie putujú výrobky do maliarne. Podľa návrhov výtvarníčok tu vzniká finálna podoba výrobkov. Je to akýsi malý výtvarný ateliér, kde podľa predlohy vznikajú ornamenty a maľby. Okrem štetca sa veľmi často používa aj ťah lepidlom, na ktoré sa nanáša jemný zlatý, strieborný či farebný prášok. Ťahy musia byť rýchle, presné a jemné.⁴³

Balenie

Balenie je konečná operácia v procese výroby ozdôb. Na výrobky sa po odrezaní stopiek navlečú zápinky, ktoré slúžia na ochranu odlomeného krčka i na zavesenie vianočných ozdôb na stromček.

⁴³ Vianoce zakliate do skla, [cit. 2012-06-05]. Dostupné z: <http://veda.sme.sk/c/5676158/vianoce-zakliate-do-skla.html#ixzz1smR4Mynp>.

Obrázok 3-7: Krabička



Zdroj: Vlastné spracovanie

Po uložení do krabičiek putujú výrobky do skladu hotových výrobkov. Pri presune medzi jednotlivými dielňami sa využíva prevažne ťahový systém, kedy si nasledujúca operácia “ťahá” rozpracovaný výrobok z predchádzajúcej operácie. Výnimku tvorí len pracovisko máčarne, z ktorej je rozpracovaná výroba dodávaná systémom “tlaku”.⁴⁴

⁴⁴Na kysuciach aj tento rok vyrobili 5 miliónov vianočných ozdôb, [cit. 2012-05-10]
<<http://kysuce.sme.sk/c/4237887/na-kysuciach-aj-tento-rok-vyrobili-pat-milionov-vianocnych-ozdob.html>>.

4 Analýza nákladov v organizácii

4.1 Horizontálna analýza pre roky 2007 a 2008

V tejto kapitole sa zameriavam na horizontálnu analýzu nákladov organizácie OKRASA a to za roky 2007 a 2008. Súčasťou horizontálnej analýzy, je najskôr posúdenie absolútnej zmeny, ktorá vznikla medzi jednotlivými rokmi. Absolútna zmena nám ukáže o koľko jednotiek sa zmenili jednotlivé položky nákladov.

Tabuľka 1: Náklady z hospodárskej činnosti – absolútne zmeny 2007-2008 v eurách

Položky nákladov	2007	2008	Absolútna zmena
Náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru	1413	3138	1725
Výrobná spotreba	73128	58188	-14940
Osobné náklady	112731	97158	-15573
Dane a poplatky	6639	1374	-5265
Odpisy DN a DHM	2583	6009	3426
ZC predaného DM a predaného materiálu	2790	126	-2664
Tvorba rezerv na hospodársku činnosť a zúčtovanie komplexných nákladov budúcich období	2790	2806	16
Tvorba opravných položiek do nákladov na hospodársku činnosť			0
Ostatné náklady na hospodársku činnosť	312	75	-237
Náklady z hospodárskej činnosti	202386	168874	-33512

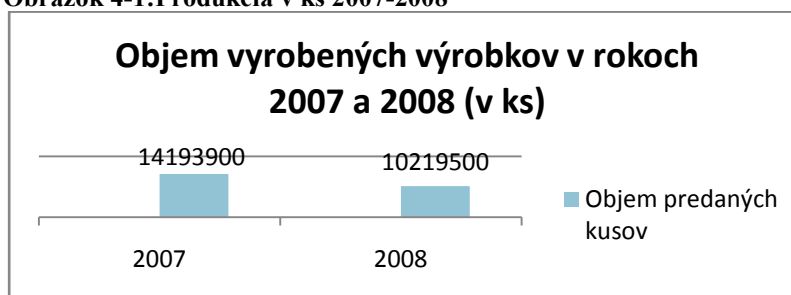
Zdroj: Vlastné spracovanie

V tabuľke č. 1 sa nachádzajú hodnoty, ktoré sú buď kladné, alebo záporné. Záporné hodnoty nám vyjadrujú, že náklady klesli a kladné hodnoty, že náklady stúpili. Pre výrobný podnik by bola situácia ideálna, keby náklady klesali, ale pri rovnakom, alebo väčšom objeme produkcie.

Je zrejmé že položka odpisy dlhodobého nehmotného a dlhodobého hmotného majetku sa v roku 2008 zvýšila najviac, čiže predstavovala pre podnik najväčší náklad v nákladoch z hospodárskej činnosti. Ďalšou položkou, u ktorej je viditeľný rast sú náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru. Tieto náklady sa zvýšili o 1725 eur na rozdiel od predchádzajúceho roku.

Najväčšie zníženie nákladov nastalo v položke osobné náklady, kde sa hodnota znížila o 15 573 eur za obdobie. Ďalšia položka, u ktorej je zaznamenaný najväčší pokles je položka nákladov výrobná spotreba, kde sa hodnota znížila o 14 940 eur. Obe tieto položky bezprostredne súvisia s chodom celého výrobného procesu. Ich zníženie môže byť následok toho, že v roku 2008 sa počet vyrobených výrobkov znížil o 3 974 400 ks ako to môžeme pozorovať v grafe č. 1.

Obrázok 4-1: Produkcia v ks 2007-2008



Zdroj: Vlastné spracovanie

Celkové náklady z hospodárskej činnosti sa znížili o 33 512 eur v porovnaní s predchádzajúcim rokom. Z toho vyplýva, že najväčší podiel na znížení nákladov nesie celkové zníženie vyrobených výrobkov v roku 2008. Pri menších objednávkach, podnik vyrobí menej výrobkov. Tým, že podnik menej vyrába automaticky klesajú aj náklady na materiál, energiu, prepravu a ostatné náklady súvisiace s výrobným procesom.

Podnik v roku 2008 nedosiahol veľké množstvo objednávok a preto počet kusov vyrobených výrobkov rapídne klesol oproti predchádzajúcemu roku. V tomto roku mali problémy s odbytom viaceré podniky, ktoré spolupracovali so zahraničnými spoločnosťami. Najdôležitejšou príčinou týchto problémov preto mohla byť hospodárska kríza, ktorá postihla obrovské množstvo spoločností a aj organizácií v každej oblasti podnikania. V tomto roku sa menej vyrábalo a menej spotrebovávalo. Krajiny zavádzali krízové opatrenia.

Tabuľka 2: Náklady z finančnej činnosti – absolútne zmeny 2007-2008 v eurách

Položky nákladov	2007	2008	Absolútna zmena
Nákladové úroky	30	24	-6
Kurzové straty	984	1536	552
Ostatné náklady na finančnú činnosť	1020	996	-24
Náklady z finančnej činnosti	2034	2556	522

Zdroj: Vlastné spracovanie

V tabuľke č. 2 s názvom analýza nákladov z finančnej činnosti vidíme, že položka kurzové straty sa zvýšila o 552 eur oproti roku 2007. Zároveň tieto kurzové straty tvoria najväčšiu časť celkových nákladov z finančnej činnosti. Celkové náklady z finančnej činnosti sa zvýšili o 522 eur v porovnaní s predchádzajúcim rokom.

Položka kurzové straty môže byť pre niektoré podniky veľmi nákladná. Podnik OKRASA spolupracuje z 90% so zahraničnými odberateľmi, ktorý nakupujú vo veľkom množstve. Takmer vždy nesie podnik straty, ktoré vyplývajú z prepočtov mien. Medzi jej odberateľov patrí hlavne Kanada, USA, Austrália, kde je potrebné prepočítanie meny a kde takmer vždy dochádza ku kurzovým stratám. Tieto náklady je takmer nemožné ovplyvniť samotnými činnosťami podniku. Vždy záleží na momentálnej situácii na trhu. Môže sa len preventívne informovať o tom ako budú vyzerat' prognózy kurzov do budúcnosti a ako sa budú pohybovať jednotlivé kurzy mien.

Tabuľka 3: Celkové náklady – absolútne zmeny 2007-2008 v eurách

Položky nákladov	2007	2008	Absolútna zmena
Náklady z hospodárskej činnosti	202386	168874	-33512
Náklady z finančnej činnosti	2034	2556	522
Náklady z mimoriadnej činnosti	0	0	0
Celkové náklady	204420	169870	-34550

Zdroj: Vlastné spracovanie

V tabuľke č. 3 som analyzovala absolútne zmeny celkových nákladov z hospodárskej činnosti, z finančnej činnosti a z mimoriadnej činnosti a pridala som položku celkových úplných nákladov. Z tabuľky je zrejmé že najväčšia zmena, ktorá najviac ovplyvnila celkové náklady je položka nákladov z hospodárskej činnosti. Tieto náklady sa v roku 2008 znížili o 33 512 eur. Hlavným dôvodom tohto zníženia je pokles vyrobených kusov výrobkov, ktoré sú graficky znázornené v grafe č. 1.

Na prvý pohľad sa zdá, že si podnik veľmi dobre hospodári a má všetko pod kontrolou. Avšak nie vždy ak sa náklady znižujú, znamená to pre firmu vynikajúci výsledok. V našom prípade bol hlavnou príčinou znižovania nákladov pokles počtu objednávok a tým pádom aj pokles produkovaných kusov výrobkov. V tomto roku musel podnik veľmi obmedziť svoje výdavky.

V nasledujúcej časti sa budem venovať druhej časti horizontálnej analýzy, ktorá nám udáva percentuálne zmeny jednotlivých položiek. Tieto percentuálne zmeny nám hovoria, o koľko percent sa zmenili položky nákladov v závislosti od predchádzajúceho roku.

Tabuľka 4: Náklady z hospodárskej činnosti – percentuálne zmeny 2007-2008

Položky nákladov	2007	2008	Percentuálna zmena
Náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru	1413	3138	122,08
Výrobná spotreba	73128	58188	-20,43
Osobné náklady	112731	97158	-13,81
Dane a poplatky	6639	1374	-79,30
Odpisy DN a DHM	2583	6009	132,64
ZC predaného DM a predaného materiálu	2790	126	95,48
Tvorba rezerv na hospodársku činnosť a zúčtovanie komplexných nákladov budúcich období	2790	2806	0,57
Tvorba opravných položiek do nákladov na hospodársku činnosť	0	0	0
Ostatné náklady na hospodársku činnosť	312	75	-75,96
Náklady z hospodárskej činnosti	202386	168874	-16,56

Zdroj: Vlastné spracovanie

Položka odpisy dlhodobého nehmotného a dlhodobého hmotného materiálu sa zvýšila v porovnaní s predchádzajúcim rokom o 132,64%. V tejto skupine nákladov predstavuje táto časť najväčšie zvýšenie a teda aj najväčší podiel na celkových nákladoch z hospodárskej činnosti. Ďalšie zvýšenie môžeme pozorovať u položky nákladov vynaložených na obstaranie predaného tovaru a to o 122,08%. Obe sa teda zvýšili viac ako o 100% a preto by mal podnik venovať týmto položkám väčšiu pozornosť. Položka výrobná spotreba sa znížila o 20,43% a osobné náklady sa znížili o 13,81%. Čo súvisí s tým, že v roku 2008 došlo ku zníženiu počtu vyprodukovaných kusov výrobkov, ako bolo spomenuté v predchádzajúcej časti. Dane a poplatky sa takisto znížili a to o 79,30%. Toto zníženie mohlo byť zapríčinené zmenou politického

systemu štátu. Taktiež zníženie daní a poplatkov mohlo byť spôsobené v súvislosti s nižšou výrobou a teda aj nižšou odvedenou danou sa predaný tovar. Ostatné náklady na hospodársku činnosť sa znížili o 75,96% v porovnaní s predchádzajúcim obdobím. Pomerne vysoké percento zníženia je dôsledkom poklesu vyprodukovaných kusov výrobkov v zodpovedajúcom období.

Celkové náklady z hospodárskej činnosti sa znížili o 16,56%. Hodnota nám hovorí, že nejde o vysokú zmenu. Ale pokiaľ sa týka nákladov, tak pre podnik je dobré, aby sa ich hodnota znižovala.

V tabuľke č. 5 som analyzovala náklady z finančnej činnosti a určovala som percentuálne zmeny medzi rokmi 2007 a 2008.

Tabuľka 5: Náklady z finančnej činnosti – percentuálne zmeny 2007-2008

Položky nákladov	2007	2008	Percentuálna zmena
Nákladové úroky	30	24	-20,00
Kurzové straty	984	1536	56,10
Ostatné náklady na finančnú činnosť	1020	996	-2,35
Náklady z finančnej činnosti	2034	2556	25,66

Zdroj: Vlastné spracovanie

Najväčší nárast zmeny v percentuálnom vyjadrení môžeme pozorovať pri položke kurzové straty, ktorá sa zvýšila o 56,10%. Toto percento naznačuje, že ide o dosť vysokú sumu, ktorú však podnik nemôže nijakým spôsobom zásadne ovplyvniť. Kurzové straty závisia hlavne na situácii na finančnom trhu. Podnik môže len sledovať predpovede zmien kurzov na ďalšie obdobia.

Nákladové úroky sú špecifickou skupinou finančných nákladov. Táto položka sa v tabuľke č. 5 znížila o 20%. Zmena mohla byť zapríčinená znížením sadzby úrokov v banke, kde má podnik uložené svoje peňažné prostriedky.

Celkové náklady z finančnej činnosti sa zvýšili o 25,66%. Najväčší vplyv na tejto zmene mali kurzové straty, s ktorými sa podnik dostáva neustále do styku pri jeho zahraničných platbách. Ako už bolo povedané podnik OKRASA spolupracuje výhradne so zahraničím, z toho vyplýva, že zahraničné operácie tvoria väčšinový podiel na ziskoch celej organizácie.

V tabuľke č. 6 som analyzovala celkové náklady podniku z hospodárskej, z finančnej a z mimoriadnej činnosti a na porovnanie som pridala aj hodnoty celkových nákladov. Tu je najlepšie vidieť, ktorá časť nákladov najviac ovplyvňuje celkovú hodnotu.

Tabuľka 6: Celkové náklady – percentuálne zmeny 2007-2008

Položky nákladov	2007	2008	Percentuálna zmena
Náklady z hospodárskej činnosti	202386	168874	-16,56
Náklady z finančnej činnosti	2034	2556	25,66
Náklady z mimoriadnej činnosti	0	0	0
Celkové náklady	204420	169870	-16,90

Zdroj: Vlastné spracovanie

Náklady z hospodárskej činnosti, v rámci percentuálneho vyjadrenia horizontálnej analýzy sa znížili o 16,56% oproti roku 2007. Akékoľvek zníženie nákladov na produkciu výrobkov v podniku je veľmi priaznivé pre podnik ako taký. Avšak musíme brať do úvahy všetky možné varianty, prečo k tomuto zníženiu došlo. Podnik v tomto období neprepúšťal zamestnancov a ani nikoho neprijímal. Stav zamestnancov bol stabilný, pretože koncom roka 2007 a začiatkom roku 2008 sa začali prejavovať následky hospodárskej krízy. Radikálna zmena vo všetkých oblastiach podniku by mala nepriaznivé účinky. V týchto rokoch preto došlo ku zníženiu počtu objednávok na tovar, a tak podnik vyrábala oveľa menej výrobkov ako v predchádzajúcom období.

Suma nákladov z finančnej činnosti sa naopak zvýšila o 25,66%. Celkové náklady v roku 2008 sa znížili o 16,90%, čo má pre podnik pozitívny charakter. Z konečného hľadiska však celkové náklady klesli z dôvodu poklesu počtu vyprodukovaných výrobkov. Podnik mal hospodársky výsledok mierne nad bodom zvratu. To znamená, že jeho príjmy boli vynaložené na úhradu výdavkov podniku. Organizácia nerealizovala žiadne investície.

4.2 Horizontálna analýza pre roky 2009 a 2010

V nasledujúcej časti kapitoly sa zaoberám horizontálnou analýzou pre roky 2009 a 2010. Ako prvé analyzujem jednotlivé položky nákladov a ich absolútne zmeny v závislosti na predchádzajúcom období. Druhou časťou horizontálnej analýzy je potom vyjadrenie percentuálnych zmien. Obe tieto časti sú súčasťou horizontálnej analýzy, ktorá slúži hlavne na porovnávanie nákladov medzi dvoma po sebe nasledujúcimi rokmi. Ďalej sa budem zaoberať možnými príčinami vzniku zmien položiek nákladov.

Tabuľka č. 7 zobrazuje analýzu nákladov z hospodárskej činnosti v absolútnych zmenách za roky 2009 a 2010.

Tabuľka 7: Náklady z hospodárskej činnosti – absolútne zmeny 2009 - 2010 v eurách

Položky nákladov	2009	2010	Absolútna zmena
Náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru	1497	3390	1893
Výrobná spotreba	65922	55383	-10539
Osobné náklady	109533	100434	-9099
Dane a poplatky	1296	1176	-120
Odpisy DN a DHM	5316	5058	-258
ZC predaného DM a predaného materiálu	357	1293	936
Tvorba rezerv na hospodársku činnosť a zúčtovanie komplexných nákladov budúcich období	0	0	0
Tvorba opravných položiek do nákladov na hospodársku činnosť	0	0	0
Ostatné náklady na hospodársku činnosť	594	78	-516
Náklady z hospodárskej činnosti	184515	166812	-17703

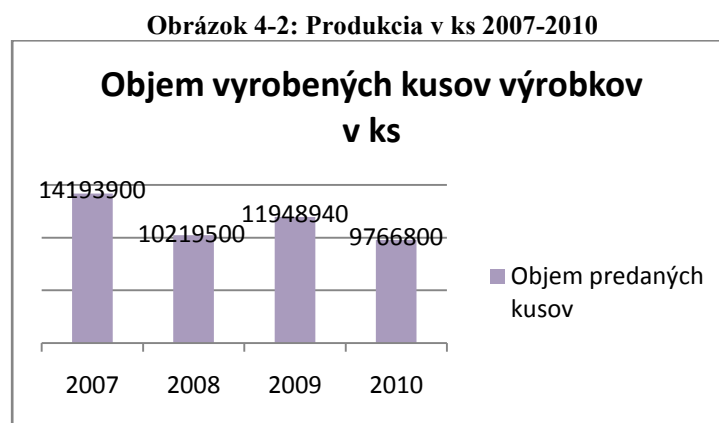
Zdroj: Vlastné spracovanie

V tejto skupine nákladov si môžeme všimnúť, že opäť sa znížila položka výrobná spotreba a to o 10 539 eur. Tieto náklady sa menia v závislosti na zmene vyprodukovaných kusov výrobkov. V roku 2009 sa tieto náklady mierne zvýšili, pretože podnik vyrábal viac výrobkov. V nasledujúcom roku 2010 sa náklady mierne znížili tiež v závislosti na znížení počtu výrobkov. Čiže najpravdepodobnejšou príčinou absolútnej zmeny nákladov je zmena v sume kusov výrobkov. Tieto zmeny objemov produkovaných kusov výrobkov môžeme sledovať v nasledujúcom grafe č. 2 a to za obdobie 2007-2010.

Ďalšia časť nákladov, u ktorej vidno zmenu sú osobné náklady. Absolútna zmena týchto nákladov je - 9 099 eur, čo znamená, že sa hodnota znížila. Na prvý pohľad vyzerá, že nám náklady klesajú. Pokles je však spojený s celkovým znížením vyrobených produktov. Zníženie produkcie má za následok pokles dopytu po vianočných ozdobách. Počas hospodárskej krízy bolo veľmi ťažké získať zákazky, alebo aspoň zachovať si stálych zákazníkov. Podnik OKRASA si však dokázal ešte aj získať nových zákazníkov.

Dane a poplatky sa tak isto znížili o 120 eur. Položka DN a DHM sa znížila o 258 eur a ostatné náklady na hospodársku činnosť sa znížili o 516 eur. Všetky tieto náklady sú súčasťou nákladov z hospodárskej činnosti podniku. Priamo súvisia s výrobným procesom podniku. U celkových nákladov z hospodárskej činnosti nastal pokles o 17 703 eur.

Objem vyrobených kusov výrobkov môžeme sledovať v grafe č. 2. Sú v ňom zachytené roky 2007 – 2010. Na ňom môžeme vidieť všetky zmeny a kolísania, ktoré nastali v objeme produkcie podniku.



Zdroj: Vlastné spracovanie

Najvyšší počet vyrobených kusov výrobkov mal podnik v roku 2007, kedy vyprodukoval 14 193 900 ks sklenených ozdôb. Z pomedzi ostatných sledovaných rokov je tento najprosperujúcejší. Vysoký dopyt po produktoch sa odzrkadľoval na jeho výsledku hospodárenia a tak OKRASA patrila medzi najväčších výrobcov vianočných ozdôb na Slovensku. V nasledujúcom roku 2008 suma vyrobených kusov klesla o 3 974 400 ks. Prevádzka družstva bola veľmi ovplyvnená hospodárskou krízou. Stratila niekoľko zahraničných odberateľov a to sa následne ukázalo vo výsledku

hospodárenia. V roku 2009 sa objem produkcie zvýšil a to o 1 729 440 ks. Vidno, že podnik sa dostával pomaly zo stagnujúceho stavu a získal nové objednávky. V nasledujúcom roku 2010 opäť klesol dopyt po výrobkoch a následne na to klesla aj celková suma vyrobených kusov produkcie. Suma spadla o 2 182 140 kusov výrobkov dole. Z grafu vyplýva, že podnik sa snaží zachovať si pomerne stálu produkciu, pretože nevidno výrazné odchýlky medzi obdobiami od roku 2008. Zaoberá sa sezónnou výrobou a je závislý na stálych zákazníkov zo zahraničia.

Analýzu finančných nákladov a ich absolútne zmeny za roky 2009 – 2010 nám zachytáva tabuľka č. 8. Do finančných nákladov patria aj rôzne investície do nových zariadení a takisto aj do reklamy a marketingovej komunikácie. Podnik však po spamätávaní sa z krízy neinvestoval, vyrábal na vlastných strojov s nezmeneným počtom zamestnancov.

Tabuľka 8: Finančné náklady – absolútne zmeny 2009 – 2010 v eurách

Položky nákladov	2009	2010	Absolútna zmena
Nákladové úroky	228	117	-111
Kurzové straty	1305	2853	1548
Ostatné náklady na finančnú činnosť	1005	1587	582
Náklady z finančnej činnosti	2538	4557	2019

Zdroj: Vlastné spracovanie

Aj v tabuľke č. 8 môžeme pozorovať určité zmeny, ktoré ovplyvnili celkovú sumu nákladov podniku. Jedná sa o položku nákladové úroky, ktoré v roku 2010 klesli o 111 eur. Mohlo to byť zapríčinené znížením finančných prostriedkov na bankovom účte. Pretože čím je menšia suma peňazí na účte, tým menší poplatok podnik platí banke za jeho spravovanie. Kurzové straty sa ale zvýšili o 1548 eur. Podnik spolupracuje zo zahraničnými spoločnosťami a preto takmer pri každej finančnej transakcii nesie aj kurzové straty súvisiace s prepočtom meny. Nie vždy je to pravidlo, pretože môže naopak získať aj kurzové zisky v opačnom prípade.

Ostatné náklady na finančnú činnosť sa tiež zvýšili a to o 582 eur. Do tejto skupiny nákladov sa radia poplatky banke za vedenie účtu, alebo rôzne ďalšie služby poskytujúce bankou za určitý peňažný príplatok. Poplatky za vklady alebo výbery peňazí a podobne. Celková hodnota finančných nákladov stúpila z 2 538 na 4 557 eur, teda sa zvýšila o 2 019 eur. Z tabuľky č. 8 vyplýva, že najviac celkovú hodnotu

ovplyvnila položka kurzové straty. Najmenší vplyv na výšku finančných nákladov mali nákladové úroky.

V tabuľke č. 9 je znázornená analýza celkový nákladov za roky 2009 – 2010. Absolútne zmeny nákladov z hospodárskej činnosti, z finančnej činnosti a z mimoriadnej činnosti a ich vplyv na výšku celkových nákladov.

Tabuľka 9: Celkové náklady – absolútne zmeny 2009 – 2010 v eurách

Položky nákladov	2009	2010	Absolútna zmena
Náklady z hospodárskej činnosti	184515	166812	-17703
Náklady z finančnej činnosti	2538	4557	2019
Náklady z mimoriadnej činnosti	0	0	0
Celkové náklady	187053	171369	-15684

Zdroj: Vlastné spracovanie

Celkovú absolútnu zmenu nákladov najviac ovplyvnila položka nákladov z hospodárskej činnosti, ktorá sa znížila o 17 703 eur oproti predchádzajúcemu obdobiu. Zníženie nákladov, ktoré bezprostredne súvisia s transformačným procesom organizácie, má za následok celkový pokles produkováných kusov výrobkov v roku 2010. Suma, o ktorú sa znížili náklady, zodpovedá hodnote, o ktorú sa znížil objem produkcie. Celkové náklady sa v roku 2010 znížili o 15 684 eur.

Aj o tomto období môžeme povedať, že sa podnik snažil svoje náklady optimalizovať a zároveň získavať nových zákazníkov. Náklady podniku OKRASA sa každým rokom pomalým tempom znižujú.

V ďalších odsekoch sa budem venovať analýze nákladov z hospodárskej činnosti, z finančnej činnosti a ich celkovým nákladom za roky 2009 – 2010. Bude tu riešená problematika druhej časti horizontálnej analýzy a to percentuálne zmeny jednotlivých nákladových skupín podniku. Výšky zmien podskupín nákladov a celkových položiek nákladov v percentuálnom vyjadrení.

V tabuľke č. 10. je zobrazená analýza nákladov z hospodárskej činnosti za roky 2009 – 2010 v percentuálnom vyjadrení.

Tabuľka 10: Náklady z hospodárskej činnosti – percentuálne zmeny 2009 - 2010

Položky nákladov	2009	2010	Percentuálna zmena
Náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru	1497	3390	126,45
Výrobná spotreba	65922	55383	-15,99
Osobné náklady	109533	100434	-8,31
Dane a poplatky	1296	1176	-9,26
Odpisy DN a DHM	5316	5058	-4,85
ZC predaného DM a predaného materiálu	357	1293	262,18
Tvorba rezerv na hospodársku činnosť a zúčtovanie komplexných nákladov budúcich období	0	0	0,00
Tvorba opravných položiek do nákladov na hospodársku činnosť	0	0	0,00
Ostatné náklady na hospodársku činnosť	594	78	-86,87
Náklady z hospodárskej činnosti	184515	166812	-9,59

Zdroj: Vlastné spracovanie

Keďže vychádzame z tabuľky č. 7, tak aj percentuálne zmeny kopírujú vývoj absolútnych zmien nákladov. Nachádzajú sa tu kladné aj záporné hodnoty. Záporná hodnota znamená, že náklady klesli a kladná hodnota znamená, že náklady stúpili. Tieto zmeny nákladov sú ovplyvňované rôznymi činnosťami podniku. Pre podnik OKRASA by bolo najideálnejšie, ak by náklady klesali a výroba stúpala.

Najväčšie percento zmeny je tu vidieť u položky zostatková cena predaného dlhodobého majetku a predaného materiálu. Táto hodnota vzrástla v roku 2010 o 262,18%, čo znamená, že podnik v tej dobe predal starý stroj a zaúčtoval si do nákladov jeho zostatkovú cenu. Ďalšie vysoké percentuálne zvýšenie nastalo v položke nákladov vynaložených na obstaranie predaného tovaru. Tieto náklady stúpili o 126,45%. Nákladová skupina výrobná spotreba sa v roku 2010 znížila o 15,99% v porovnaní s rokom 2009.

Osobné náklady a dane a poplatky tiež klesli v porovnaní s predchádzajúcim obdobím ale táto zmena nebola až tak vysoká. Naopak celkom vysoká zmena nastala u ostatných nákladov na hospodársku činnosť, ktoré poklesli v roku 2010 o 86,87%. Celkové náklady z hospodárskej činnosti však klesli v roku 2010 o 9,59% a to je len nepatrná zmena. Dá sa povedať, že podnik udržiava tieto náklady na pomerne podobnej úrovni posledné dva roky. Snaží sa fungovať, aby stačil pokryť svoje výdavky.

V nasledujúcej tabuľke č. 11 som analyzovala náklady z finančnej činnosti podniku. Zmeny sú uvedené v percentuálnom vyjadrení a to za roky 2009 – 2010.

Tabuľka 11: Náklady z finančnej činnosti – percentuálne zmeny 2009 - 2010

Položky nákladov	2009	2010	Percentuálna zmena
Nákladové úroky	228	117	-48,68
Kurzové straty	1305	2853	118,62
Ostatné náklady na finančnú činnosť	1005	1587	57,91
Náklady z finančnej činnosti	2538	4557	79,55

Zdroj: Vlastné spracovanie

Ako je vidno, náklady z finančnej činnosti sa zmenili o väčšie percento ako náklady z hospodárskej činnosti a teda stúpili o 79,55%. Najviac sa zvýšila položka kurzové straty a to o 118,62%. Príčinou zvýšenia týchto nákladov je väčšie množstvo predaného tovaru do zahraničia a s tým súvisiace prepočítavanie mien. Zvýšili sa aj ostatné náklady na finančnú činnosť a to o 57,91%. Jediná položka, ktorá sa znížila v tejto skupine nákladov je podskupina nákladových úrokov. Tá sa znížila o 48,68% v porovnaní s predchádzajúcim rokom.

Ako už bolo povedané najväčšie zákazky podnik dostáva od zahraničných odberateľov, ktorý nakupujú vo veľkých množstvách a ďalej tieto produkty predávajú. Preto každá obchodná transakcia, ktorá prebehne medzi týmito subjektmi, sa vždy odrazí aj vo finančných nákladoch podniku.

Na koniec tejto kapitoly sa budem venovať analýze celkových nákladov, nákladov z hospodárskej, z finančnej a z mimoriadnej činnosti. Aj tieto nákladové zmeny budú vyjadrené v percentách.

Tabuľka 12: Celkové náklady – percentuálne zmeny 2009 - 2010

Položky nákladov	2009	2010	Percentuálna zmena
Náklady z hospodárskej činnosti	184515	166812	-9,59
Náklady z finančnej činnosti	2538	4557	79,55
Náklady z mimoriadnej činnosti	0	0	0,00
Celkové náklady	187053	171369	-8,38

Zdroj: Vlastné spracovani

Analýza celkových nákladov, ktorá je zobrazená v tabuľke č. 12 nemá veľmi kolísavé výsledky. Skoro všetky zmeny sú nepatrné. Najväčšie percento zmeny majú však náklady z finančnej činnosti, zvýšili sa o 79,55%. Náklady z hospodárskej činnosti sa znížili len o 9,59%. Celkové náklady sa znížili o 8,38%. Táto zmena je však nepatrná, v porovnaní s predchádzajúcim obdobím 2007-2008, kde celkové náklady klesli o 16,90%. Z týchto výsledkov vyplýva, že náklady postupne klesajú ale pomalším stagnujúcim tempom.

4.3 Vertikálna analýza pre roky 2007 - 2010

Vertikálna analýza nám umožňuje celkom s presnosťou určiť aká položka sa zaslúžila o najväčší podiel na celkovej hodnote nákladov. Slúži na porovnanie hodnôt nákladov medzi jednotlivými rokmi. Snahou tejto analýzy je zistiť, či sú hodnoty stabilné a či sú pre podnik výhodné. V tejto kapitole som riešila vertikálnu analýzu podniku OKRASA za roky 2007 – 2010. Vplyvy jednotlivých položiek nákladov na celkovú hodnotu nákladov podniku.

Tabuľka 13: Náklady z hospodárskej činnosti 2007 – 2010 v percentách

Položky nákladov	2007	%	2008	%	2009	%	2010	%
Náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru	1413	0,7	3138	1,8	1497	0,8	3390	2,0
Výrobná spotreba	73128	35,8	58188	34,3	65922	35,2	55383	32,3
Osobné náklady	112731	55,1	97158	57,2	109533	58,6	100434	58,6
Dane a poplatky	6639	3,2	1374	0,8	1296	0,7	1176	0,7
Odpisy DN a DHM	2583	1,3	6009	3,5	5316	2,8	5058	3,0
ZC predaného DM a predaného materiálu	2790	1,4	126	0,1	357	0,2	1293	0,8
Tvorba rezerv na hospodársku činnosť a zúčtovanie komplexných nákladov budúcich období	2790	1,4	2806	1,7	0	0,0	0	0,0
Tvorba opravných položiek do nákladov na hospodársku činnosť	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Ostatné náklady na hospodársku činnosť	312	0,2	75	0,0	594	0,3	78	0,0
Náklady z hospodárskej činnosti	202386	99,0	168874	99,4	184515	98,6	166812	97,3
Celkové náklady	204420	100	169870	100	187053	100	171369	100

Zdroj: Vlastné spracovanie

Tabuľka č. 13 nám zobrazuje analýzu nákladov z hospodárskej činnosti za roky 2007 – 2010. Táto analýza nám presne ukáže, kde má podnik problémy a následne kde by mal sústrediť svoje aktivity na ich vyriešenie.

Je jasne viditeľné, že na celkových nákladoch sa najviac podieľa položka osobné náklady a to 58,6% v roku 2009 a rovnakým percentom v roku 2010. Tieto náklady sa síce od roku 2007 znižujú pomalým tempom, no napriek tomu stále tvoria vysoké percento celkových nákladov a to za všetky sledované obdobia. Osobné náklady v podniku tvoria hlavne mzdy zamestnancov a odmeny. Mzdy sa od roku 2008 nijak zásadne neznižovali, zmeny spôsobili niektorí zamestnanci, ktorý odišli do dôchodku, alebo boli dlhodobo práce neschopní a poberali sociálne dávky.

Ďalšia položka, ktorá zásadne ovplyvňuje celkovú sumu nákladov je výrobná spotreba, ktorá tvorí v roku 2009 až 35,2%. V ostatných rokoch sa stále drží na podobnej úrovni so stagnujúcim klesaním. Z podrobnej analýzy, ktorú som v podniku uskutočnila vyplýva, že podstatnú časť výrobnej spotreby tvorí spotreba materiálu a energie. Tie sa menili v závislosti na produkovanom objeme produkcie. Najväčšia zmena týchto nákladov bola zaznamenaná v roku 2008, kedy došlo aj ku zníženiu množstva produkováných kusov výrobkov.

Ostatné položky, ktoré tvoria náklady z hospodárskej činnosti, tvoria zanedbateľné percento celkových nákladov. Pohybujú sa od 0,1% do 3% celkovej sumy nákladov. V sledovaných rokoch sa tieto druhy nákladov zásadným spôsobom nemenia. Ide o náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru, dane a poplatky, odpisy, zostatkovú cenu, tvorbu rezerv a ostatné náklady na hospodársku činnosť.

Náklady z hospodárskej činnosti tvoria až 99% celkových nákladov v roku 2007. Toto percento sa postupne znižuje o jednu jednotku ročne až do roku 2010 ale vždy za toto sledované obdobie tvoria náklady z hospodárskej činnosti najväčšie percento celkovej sumy. Podnik teda najviac stráca práve vo výrobe, aj keď sa náklady rok od roka stále znižujú. Môžem konštatovať, že v súčasnosti, pri čoraz väčšej konkurencii a nie veľmi priaznivej situácii na trhu, sa podnik OKRASA dostáva stále pod väčší tlak, ktorý spôsobuje znižovanie nákladov.

Ďalšou skupinou nákladov, ktorej sa budem venovať, sú náklady z finančnej činnosti za obdobie 2007 – 2010. Analýza týchto nákladov je zobrazená v tabuľke č. 14.

Tabuľka 14: Náklady z finančnej činnosti 2007 – 2010 v percentách

Položky nákladov	2007	%	2008	%	2009	%	2010	%
Nákladové úroky	30	0,01	24	0,01	228	0,12	117	0,07
Kurzové straty	984	0,48	1536	0,90	1305	0,70	2853	1,66
Ostatné náklady na finančnú činnosť	1020	0,50	996	0,59	1005	0,54	1587	0,93
Náklady z finančnej činnosti	2034	1,00	2556	1,50	2538	1,36	4557	2,66
Celkové náklady	204420	100	169870	100	187053	100	171369	100

Zdroj: Vlastné spracovanie

Z tabuľky č. 14 je zrejmé, že náklady z finančnej činnosti nijak zásadne neovplyvňujú sumu celkových nákladov vo všetkých sledovaných rokoch. Na druhú stranu si môžeme všimnúť, že percento týchto nákladov sa zvyšuje. Najskôr bola jeho hodnota 1,00% v roku 2007 a v roku 2010 sa táto hodnota vyšplhala na 2,66%. Najväčší podiel na celkových finančných nákladoch má položka kurzové straty, ktorá sa zvyšuje v každom roku. V roku 2007 tvorila táto položka 0,48% a v roku 2010 sa dostala až na 1,66% celkových nákladov podniku.

Ostatné náklady sa tiež postupne zvyšujú avšak tieto hodnoty sú nepatrné. Tvoria takmer jedno percento celkovej sumy nákladov za všetky sledované obdobia. Náklady z finančnej činnosti teda tvoria len minimálnu časť celkových nákladov. Podnik teda má minimálne náklady vo finančnej oblasti, jedná sa tu len o platené poplatky banke a taktiež aj kurzové straty, s ktorými sa bežne stretáva pri obchodných transakciách.

V nasledujúcej tabuľke č. 15 sa budem venovať vertikálnej analýze celkových nákladov, kde sú vyjadrené celkové hodnoty nákladov z hospodárskej, finančnej, mimoriadnej činnosti. Následne na porovnanie aj celková suma nákladov podniku za obdobie 2007 – 2010. V tejto časti je najviac vidno, ktorá položka nákladov najviac ovplyvňuje celkovú hodnotu nákladov a kde má podnik dávať pozor a prípadne riešiť problémy, ktoré vyšli na povrch.

V tabuľke č. 15 môžeme vidieť vertikálnu analýzu celkových nákladov a zmeny, ktoré sa uskutočnili od roku 2007 až po rok 2010.

Tabuľka 15: Celkové náklady 2007 – 2010 v percentách

Položky nákladov	2007	%	2008	%	2009	%	2010	%
Náklady z hospodárskej činnosti	202386	99,00	168874	99,41	184515	98,64	166812	97,34
Náklady z finančnej činnosti	2034	1,00	996	0,59	2538	1,36	4557	2,66
Náklady z mimoriadnej činnosti	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Celkové náklady	204420	100	169870	100	187053	100	171369	100,00

Zdroj: Vlastné spracovanie

Je zrejmé, že položka nákladov z hospodárskej činnosti tvorí najväčšie percento celkových nákladov podniku. Z toho vyplýva, že najdrahší pre podnik OKRASA je samotný výrobný proces produkováných kusov výrobkov. V roku 2007 tvorili náklady na hospodársku činnosť až 99% celkových nákladov. V roku 2008 sa percento zvýšilo na 99,41%, ale v ďalších obdobiach sa hodnota znižuje. Toto zníženie je však nepatrné, pohybuje sa okolo jedného percenta na rok.

Finančné náklady tvoria 1% celkových nákladov v roku 2007. Tieto náklady dosiahli najvyššiu hodnotu v roku 2010, kedy tvorili 2,66% celkových nákladov podniku. Podnik za celé sledované obdobie nemal žiadne mimoriadne náklady čo sa taktiež odzrkadlilo na celkovej hodnote nákladov.

5 Formulácia odporúčaní pre optimalizáciu nákladov organizácie

Formulácia odporúčaní je veľmi podstatná časť celej práce, pretože podnik si z neho môže zobrať príklad na to, ako vyriešiť svoje problémy s nákladmi. Na základe vypracovaných finančných analýz som dospela k záveru, že by podnik mal vziať do úvahy nasledujúce návrhy a odporúčania.

5.1 Návrhy a odporúčania vyplývajúce z horizontálnej analýzy podniku

V kapitole horizontálnej analýzy som riešila absolútnu zmenu a následne percentuálnu zmenu nákladov podniku. Nakoľko podnik mal vysoké náklady hlavne v položke nákladov z hospodárskej činnosti, navrhla by som nasledujúce odporúčania.

Podnik by sa mal snažiť o znižovanie nákladov na jednotku produkcie, avšak pri zachovaní kvality výkonov, pretože tá patri medzi silné stránky podniku OKRASA. Mal by racionalizovať celý proces výroby od fúkania, cez maľovanie až po balenie a distribúciu produktov. Tieto činnosti by mal lepšie zosynchronizovať, aby nevznikali veľké prestoje a výroba mohla bežať optimálne bez časových strát. Ku výrobe je potrebné využívanie niektorých strojov, ktoré sa používaním opotrebovávajú a je potrebné ich stále opravovať. Mal by zaviesť pravidelné kontroly a čistenie týchto strojov aby sa ich životnosť predĺžila a nemusel by tak obstarávať nové a zbytočne strácať peniaze na opravy.

Odporučila by som zaviesť do výroby dózy, ktoré by boli bezprostredne pri pracovníkovi, aby mal poruke všetky pracovné pomôcky, ktoré bude potrebovať pri svojej činnosti. Ušetril by sa tým čas a hlavne by pracovníci mohli pracovať bez prerušovania a tak vyrobiť viac produktov za rovnaký pracovný čas.

Podnik vyrába sezónny produkt, preto by mal nakupovať materiál vo väčšom množstve a tak získať na nákup zľavu z ceny. Na výrobu používa aj drobný materiál ako rôzne ozdoby a farby, ktorými potom výrobok zdobí. Preto aj tento materiál by mohol nakupovať vo veľkom množstve. Tieto ozdobné materiály by mohol používať aj v ďalších sezónach.

Vysoké náklady podľa horizontálnej analýzy má podnik aj v položke osobné náklady, kde patria mzdy zamestnancov. Jedným z možných riešení tejto problematiky je zamestnávať pracovníkov na základe dohody o vykonaní práce, dohody o pracovnej činnosti alebo dohody o brigádnickej práci študentov. Tento spôsob zamestnávania pracovníkov je pre zamestnávateľa výhodné a to z pohľadu odvodového zaťaženia. Na Slovensku odvádza zamestnávateľ za zamestnanca, ktorý má uzavretú dohodu o vykonaní práce, v respektíve dohodu o pracovnej činnosti alebo dohodu o brigádnickej práci študentov 1,05% z vyplatenej mzdy a to na úrazové poistenie, garančné poistenie a poistenie v nezamestnanosti. Výška percenta odvodu je v porovnaní so zamestnaním zamestnanca na trvalý pracovný pomer oveľa nižšia.

Podnik by mohol zamestnávať absolventov. Absolventi prostredníctvom absolventskej praxe môžu nadobudnúť pracovné skúsenosti a organizácia získa pracovnú silu bez akýchkoľvek väčších nákladov. Za odvedenú prácu absolventa vypláca Úrad práce, zamestnávateľ neodvádza žiadne odvody. Jedinou povinnosťou organizácie je zabezpečiť výkon práce absolventa a odovzdať mu pracovné skúsenosti.

Vysoké náklady podnik vynakladá aj na administratívu. Preto by mohol všetky svoje kontakty s odberateľmi a dodávateľmi riešiť prostredníctvom internetu. Tak by ušetril peňažné prostriedky za kancelárske potreby a aj telefónnu linku. Prostredníctvom internetu by mohol realizovať aj svoje objednávky. Podnik by mohol svoje produkty ponúkať aj na internete. Na svojej internetovej stránke má k dispozícii katalóg, ale žiaľ produkty sa nedajú objednávať.

OKRASA zamestnáva svoju dizajnérku, ktorá navrhuje nové modely produktov podľa najnovších trendov. V tejto oblasti by mohol podnik spolupracovať aj s dizajnerskými školami, ktoré sú na blízku a tak by mohol študentom zabezpečiť prax

vo svojom obore. Tým by podnik ušetril peňažné prostriedky za nové návrhy dizajnu výrobkov.

Organizácia vlastní veľa nevyužitých administratívnych priestorov a výrobných budov. Tieto priestory by mohol dávať do prenájmu pre rôzne iné podniky a tak získať ďalšie prostriedky. Výrobné budovy by mohol prenajímať buď na skladové účely alebo ako ateliéry pre umelcov v okolí Čadce. Prenájom budov a administratívnych budov na prenájom by mohol zverejniť na svojej internetovej stránke a v tlači.

Výroba je sezónneho charakteru. Výrobky sa teda distribuujú len jedno obdobie v roku. Tieto dopravné prostriedky sú vo vlastníctve podniku a zvyšok roka stoja na parkovisku. Preto by som odporučila, aby tieto dopravné prostriedky využíval aj v priebehu roka a dával ich do prenájmu pre iné podniky. Druhá možnosť je ich predať a v prípade potreby si dopravné prostriedky jednorázovo prenajať. Znížili by sa tak náklady na parkovanie a náklady na opravy a udržiavanie dopravných prostriedkov.

V sklade sa nachádzajú obrovské množstvá nepredaného tovaru, ktorý už nie je zaradený v ponuke podnikového katalógu. Tieto produkty by mohol predať v podnikovej predajni za zľavnené ceny, alebo ich zaradiť do ponuky na internete do položky zľavy. Tým by sa zbavil skladovaných zásob a nakoniec by aj získal peňažné prostriedky z predaja. Znížili by sa tým náklady na skladovanie.

5.2 Návrhy a odporúčania vyplývajúce z vertikálnej analýzy

Vertikálna analýza nám ukázala, ktorá položka nákladov sa najviac podieľa na celkových nákladoch podniku. Z vertikálnej analýzy je zrejmé, že položka nákladov z hospodárskej činnosti tvorí až 99% celkových nákladov podniku. Preto navrhujem nasledujúce odporúčania.

Po dôkladnej analýze podniku, som si všimla plytvanie materiálom a to v každej etape výroby. Podnik tak prichádza o peniaze a navyše sa tak zvyšujú náklady na

jednotku produkcie. Preto by mal zaviesť vo výrobe poriadok. Zabezpečiť výrobu tak, aby k tomuto plytvaniu nedochádzalo. Malo by byť k dispozícii len toľko materiálu, koľko v skutočnosti budú pracovníci potrebovať. Stroje, ktoré sú využívané na výrobu, by mali byť po každom ukončení práce dané do pôvodného stavu. Tak by sa zabezpečila dlhšia životnosť strojov.

Podnik vyrába na dve pracovné doby a nie všetky stroje sa využívajú. Mohol by skrátiť pracovný čas, aby sa pracovalo len na jednu dobu a tak by zabezpečila prácu na všetkých strojov v rámci jednej pracovnej doby. Vyrobito by sa tým viac výrobkov a znížili by sa tak náklady na mzdy zamestnancom.

Vysoké náklady na prevádzku zahŕňajú aj náklady na skladovanie. V sklade by mohli dávať viac kusov krabíc na paletu, ušetrili by tak skladové priestory. Alebo zvoliť inú stratégiu riadenia zásob. Optimálna stratégia pre riadenie zásob je metóda Jus-in-time (JIT). Cieľom tejto metódy je minimalizácia zásob na sklade a maximálna kvalita produktov. Spočíva v tom, že podnik vyrobí objednané množstvo výrobkov a tieto výrobky sa odrazu balia a odvážajú ku odberateľovi. Podniku tak nevznikajú žiadne náklady na skladovanie a zvyšuje sa produktivita práce. Táto metóda je závislá na dokonalej koordinácii dodávateľa s odberateľom.

Niektoré stroje sú vo výrobe nevyužívané, zbytočne zaberať priestor na pracovisku. Tieto stroje by podnik mohol predat' a za získané peňažné prostriedky obstarat' nové, ktoré by zvládali viac funkcií naraz. Tak by stroj mohol vyrobiť viac výrobkov za rovnaký pracovný čas. Ušetrili by sa tým mzdové náklady podniku.

Navrhovala by som, aby podnik investoval do reklamy. V areáli organizácie sa nachádza podniková predajňa, ktorá však nikde nie je označená. Nikto nevie, že vôbec existuje. Preto aj tržby za predané výrobky predajne sú nízke. Mohol by dať vyrobiť reklamné tabule pri hlavnom ťahu cesty a aj smerovú šípku kde sa podnik nachádza. Prostredníctvom tejto tabule, by došlo ku prilákaniu nových zákazníkov a tržby v podnikovej predajni by sa zvýšili. Reklamu by mohli realizovať aj na vlastných dopravných prostriedkoch, pracovných odevoch pracovníkov, v rôznych regionálnych novinách.

V oblasti administratívy by podnik mohol využívať software zadarmo. Väčšina výrobcov operačných systémov ponúka na svojich internetových stránkach software zdarma. Tieto operačné systémy sú síce v obmedzených verziách, ale v niektorých prípadoch by mohli pomôcť.

Podnik môže zamedziť fluktuáciu zamestnancov. Dostatočnou motiváciou pri práci zabezpečiť, aby zamestnanci neodchádzali do iných podnikov. Tým, že pracovníci nebudú odchádzať, podnik nemusí školiť ďalších pracovníkov a to šetrí čas a hlavne náklady podniku.

Alebo na druhú stranu, podnik môže vytvoriť nové pracovné miesto. Tým, že podnik vytvorí nové pracovné miesto, vzniká mu nárok na príspevok na podporu zamestnávania znevýhodneného uchádzača o zamestnanie. Príspevok sa poskytuje zamestnávateľovi, ktorý prijme do pracovného pomeru uchádzača o zamestnanie vedeného v evidencii uchádzačov na úrade práce najmenej 3 mesiace. Výška príspevku je mesačne najviac 30% z celkovej ceny práce. Zamestnávateľ je povinný zachovať toto vytvorené pracovné miesto najmenej počas 24 kalendárnych mesiacov.

Organizácia môže zriadiť v podniku chránenú dielňu, alebo chránené pracovisko. Príspevok na zriadenie chránenej dielne alebo chráneného pracoviska poskytuje úrad zamestnávateľovi, ktorý prijme uchádzača o zamestnanie so zdravotným postihnutím. Výška príspevku na jedno zriadené miesto v chránenej dielni alebo na chránenom pracovisku je najviac 65% zo 16-násobku celkovej ceny práce vypočítanej z priemernej mzdy zamestnanca. Je závislá od priemernej miery evidovanej nezamestnanosti v okrese. Tento príspevok poskytuje zamestnávateľovi Úrad práce.

6 Záver

Každý podnik sa v dnešnej dobe snaží efektívne hospodáriť so svojimi prostriedkami. Avšak v jeho prostredí pôsobí mnoho faktorov, ktoré zásadne ovplyvňujú celé riadenie podniku. Preto by sa mal podnik pripraviť a predvídať rôzne situácie, ktoré na trhu môžu nastať. Ak niečo výrazne pôsobí na hospodárenie podniku, vždy sa to odzrkadlí na jeho hospodárení v účtovných výkazoch.

V tejto práci som sa zamerala na náklady podniku, ich analýzu a optimalizáciu vo vybranom podniku. Na analýzu nákladov som použila horizontálnu a vertikálnu analýzu, ktoré sú podrobne popísané v teoretickej časti diplomovej práce. Teoretická časť ďalej obsahuje definície rôznych nákladov, ktoré môžu v podniku vzniknúť. Tieto náklady sú rozčlenené do rôznych kategórií, aby podnik vedel, v ktorej oblasti má zasiahnuť. Je veľmi dôležité pre podnik vedieť rozoznávať náklady. Pretože tak môže rýchlejšie nájsť príčinu vzniku a následne vyriešiť vzniknutý problém.

V druhej časti práce som teoretické východiská z odbornej literatúry aplikovala do výrobného podniku OKRASA. Analyzovala som náklady podniku za 4 po sebe idúce roky a to najskôr prostredníctvom horizontálnej analýzy a v ďalšej časti prostredníctvom vertikálnej analýzy. Získané výsledky som podrobne rozobrala a hľadala možné príčiny ich vzniku.

V poslednej kapitole práce som nakoniec odporučila niekoľko opatrení, ktoré by mohli podniku pomôcť zlepšiť svoju finančnú situáciu. Tieto opatrenia by mohli podniku pomôcť aj získať nových a zároveň naďalej si udržať súčasných odberateľov.

Zoznam použitej literatúry

Knižné publikácie

- [1] BĚLOHLÁVEK, KOŠŤAN, ŠULEŘ. Management. 1. vyd. Praha: Computer Press, 2006. ISBN 80-251-0396-x.
- [2] DOYLE, David P. Strategické řízení nakladů. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-189-7.
- [3] HOLEČKOVÁ, J. Finanční analýza firmy. 1. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2008. ISBN 978-80-7357-392-8.
- [4] HRADECKÝ, Mojmír, KRÁL, Bohumil. Řízení režijních nákladů. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1995. ISBN 80-7175-025-5.
- [5] JANOUR, Jiří. Náklady a hospodárnost. 1. vyd. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1986. ISBN 17-232-86.
- [6] KOTLER, Filip a KELLER, Kevin, Lane. Marketing management. 12. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2007. ISBN: 978-80-247-1359-5.
- [7] POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a ich snížení. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [8] SCHMIDT, Andreas. Kostenrechnung, Grundlagen der Vollkosten, Deckungsbeitrags und Plankostenrechnung sowie des Kostenmanagements. 4. vyd. Stuttgart: Kohlhammer GmbH, 2005. ISBN 3-17-018741-4.
- [9] SPRINGER, Verlag. Kosten-und Erlösrechnung – Anschaulich, kompakt, praxisnah. 2.vyd. Berlin: Heitelberg, 2010. ISBN 978-3-642-11919-4.
- [10] VORBOVÁ, H. Výkaz cash flow a finanční analýza. 2. vyd. Praha : Linde, 1999. ISBN 80-86131-09-2.

Elektronické zdroje

[11] Analýza správania sa firmy a formovanie individuálnej ponuky firmy, [2012-05-09]. Dostupný z: <<http://www.metallurgy.tuomatu.com/down/eko/Cvika/7-8Cv%20-%20Tvorba%20individuálnej%20ponuky%20firiem%20v%20DK.pdf>>.

[12] ANDREJOVSKÁ, A. Horizontálna a vertikálna štruktúra nákladov vo vybranom podniku. [cit. 2012-05-10]. Dostupné z: <http://www.pulib.sk/elpub2/FM/Kotulic12/pdf_doc/3.pdf>.

[13] BUTKAJ. Náklady podniku, [cit. 2012-05-09]. Dostupný z: <<https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:mTPNDAbZnoJ:www.butkaj.com/go/ekonomia/documents/NAKLADY%2520PODNIKU.doc>>.

[14] Fixed Cost Definition, [cit. 2012-05-10]. Dostupné z: <<http://www.investopedia.com/terms/f/fixedcost.asp#axzz1tcRov7gY>>.

[15] História spoločnosti OKRASA, [2012-05-10]. Dostupný z: <<http://www.okrasa.sk/sk/cl/2/historia-spolocnosti-okrasa.html>>.

[16] Kalkulačné položky, [cit. 2012-05-08]. Dostupný z: <<http://www.google.sk/www.poznamky.ic.cz>>.

[17] Model tvorby zisku, [cit. 2012-05-08]. Dostupný z: <http://www.podnikajte.sk/Data/881/UserFiles/Podnikatelske-vzdelavanie/ucebnica-studenti/modul3/71_poznamky.pdf>.

[18] Na Kysuciach aj tento rok vyrobili 5 miliónov vianočných ozdôb, [cit. 2012-05-10] <<http://kysuce.sme.sk/c/4237887/na-kysuciach-aj-tento-rok-vyrobili-pat-milionov-vianocnych-ozdob.html>>.

[19] Náklady podniku, [cit. 2012-05-08]. Dostupný z: <<http://www.euroekonom.sk/ekonomika/podnikova-ekonomika/naklady-podniku/>>.

[20] Náklady v kalkulácii, [cit. 2012-05-08]. Dostupný z: <http://www.oskole.sk/?id_cat=1013&clanok=1448>.

- [21] OKRASA vyrába gule pre Ameriku, [cit. 2012-05-10]. Dostupné z: <<http://kysuce.sme.sk/c/5219146/okrasa-vyraba-gule-pre-ameriku.html>>.
- [22] Súčasnosť spoločnosti OKRASA, [cit. 2012-05-11]. Dostupný z: <<http://www.okrasa.sk/sk/cl/1/vyrobne-druzstvo-okrasa.html>>.
- [23] Vianoce zakliate do skla, [cit. 2012-06-05]. Dostupné z: <<http://veda.sme.sk/c/5676158/vianoce-zakliate-do-skla.html#ixzz1smR4Mynp>>.
- [24] Vplyv zmeny produkcie, [cit. 2012-05-09]. Dostupný z: <https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:83cpykpIPpMJ:sova.snadno.eu/6_naklady_podniku.ppt+reakcia+n%C3%A1kladov+na+objem+produkcie&hl=sk&gl=cz&pid=bl&srcid=ADGEESiocs7GKBhpcYu9AQ0DNCqkiAwWuyzk0915yNXcV7onZNE061_LmKHIw6kWKoCbad7UfCSsS5ImKo04ySJRY723nF2MoOHLvn8JaIHmra7I-BvjwEAtPf-7WShbEePWJJIAVvS&sig=AHIEtbQhJno1ZJH9xVWSf4vEDF5-WIemow>.

Zoznam skratiek

a pod.		a podobne
a.i.	-	a iné
a pod.	-	a podobne
atď.	-	a tak ďalej
č.		číslo
dlh.		dlhodobý
kr.		Krátkodobý
napr.		napríklad
Obr.		obrázok
SR		Slovenská republika
Tab.		tabuľka
tj.		to jest
tzv.		takzvané
v. d.	-	výrobné družstvo

Zoznam tabuliek

Tabuľka 1: Náklady z hospodárskej činnosti – absolútne zmeny 2007-2008 v eurách...	32
Tabuľka 2: Náklady z finančnej činnosti – absolútne zmeny 2007-2008 v eurách.....	34
Tabuľka 3: Celkové náklady – absolútne zmeny 2007-2008 v eurách.....	34
Tabuľka 4: Náklady z hospodárskej činnosti – percentuálne zmeny 2007-2008	35
Tabuľka 5: Náklady z finančnej činnosti – percentuálne zmeny 2007-2008	36
Tabuľka 6: Celkové náklady – percentuálne zmeny 2007-2008	37
Tabuľka 7: Náklady z hospodárskej činnosti – absolútne zmeny 2009 - 2010 v eurách	38
Tabuľka 8: Finančné náklady – absolútne zmeny 2009 – 2010 v eurách.....	40
Tabuľka 9: Celkové náklady – absolútne zmeny 2009 – 2010 v eurách	41
Tabuľka 10: Náklady z hospodárskej činnosti – percentuálne zmeny 2009 - 2010	42
Tabuľka 11: Náklady z finančnej činnosti – percentuálne zmeny 2009 - 2010	43
Tabuľka 12: Celkové náklady – percentuálne zmeny 2009 - 2010	43
Tabuľka 13: Náklady z hospodárskej činnosti 2007 – 2010 v percentách	44
Tabuľka 14: Náklady z finančnej činnosti 2007 – 2010 v percentách	46
Tabuľka 15: Celkové náklady 2007 – 2010 v percentách	47

Zoznam obrázkov

Obrázok 3-1: Sídlo firmy OKRASA v.d.	25
Obrázok 3-2: Výroba sklenených guľí	26
Obrázok 3-3: Fúkanie	29
Obrázok 3-4: Fúkanie	29
Obrázok 3-6: Mačanie	30
Obrázok 3-5: Maľovanie.....	30
Obrázok 3-7: Krabička.....	31
Obrázok 4-1:Produkcia v ks 2007-2008	33
Obrázok 4-2: Produkcia v ks 2007-2010	39

Prohlášení o využití diplomové práce

Prohlašuji, že

jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou (bakalářskou) práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo; beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);

souhlasím s tím, že diplomová (bakalářská) práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové (bakalářské) práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;

bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou (bakalářskou) práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 17. července 2012

Podpis autora:

Zoznam príloh

Príloha č. 1: Podniková predajňa a jej priestory

Príloha č. 2: Ukážka výrobkov na sekretariáte

Príloha č. 3: Ukážka stromčekov vo vstupnej hale

Príloha.č 4: Schéma výroby

Príloha č. 1 : Podniková predajňa a jej priestory

Obr. 1: Predajňa



Zdroj : Vlastný

Obr. 2: Vchod do predajne



Zdroj : Vlastný

Obr. 3: Vystavený sortiment výrobkov v predajni



Zdroj : Vlastný

Obr. 5: Sklad podnikovej predajne



Zdroj : Vlastný

Obr. 6: Sklad podnikovej predajne



Zdroj : Vlastný

Obr. 8: Nová kolekcia



Zdroj : Vlastný

Príloha č. 2: Ukážka výrobkov na sekretariáte

Obr. 9: Ukážka výrobkov na sekretariáte



Zdroj : Vlastný

Obr. 10: Ukážka výrobkov na sekretariáte



Zdroj : Vlastný

Obr. 11: Ukážka výrobkov na sekretariáte



Zdroj : Vlastný

Príloha č. 3: Ukážka stromčekov vo vstupnej hale

Obr. 12: Ukážka stromčeka vo vstupnej hale



Zdroj : Vlastný

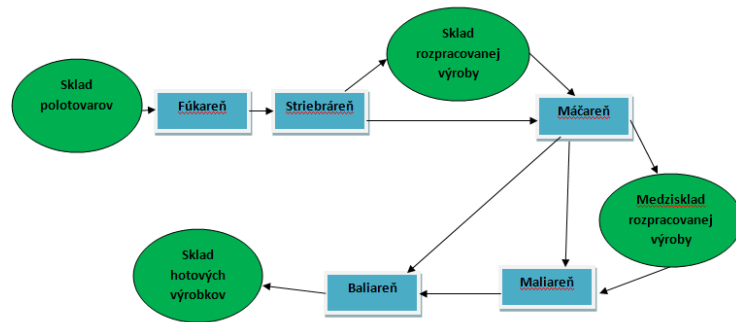
Obr. 13: Ukážka



Zdroj : Vlastný

Príloha č. 4: Schéma výroby

Obrázok 3.:Schéma výroby vianočných ozdôb



Zdroj: Vlastné spracovanie